

UNIVERSITÉ DE CAEN — FACULTÉ DE DROIT

LA
LOI DU 25 FÉVRIER 1901

ET LE

Régime fiscal des successions

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue devant la faculté de droit de Caen

PAR

P. GUÉRIN

Président : M. LE FUR, professeur.

*Suffragants : } MM. GUILLOUARD, { professeurs
LEBRET, }*



PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU

ÉDITEUR

14, rue Soufflot, et rue Toullier, 13

1903



Digitized by the Internet Archive
in 2026

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

UNIVERSITÉ DE CAEN

FACULTÉ DE DROIT

Année scolaire 1902-1903

DOYEN :

M. Edmond VILLEY (*, I. ☉), correspondant de l'Institut, membre du Conseil supérieur de l'Instruction publique.

PROFESSEURS :

MM. DANJON (I. ☉), assesseur du Doyen, professeur de *Droit commercial*, chargé du cours de *Droit maritime*.

Edmond VILLEY (*, I. ☉), professeur d'*Economie politique*, chargé des cours de *Droit constitutionnel comparé* et de *Législation financière*.

LAISNÉ DES HAYES (☉, A. ☉), professeur de *Droit civil*.

GUILLOUARD (*, I. ☉, C. ✕, G. O. ✕, C. I. C. ✕, O. ✕, L. ✕), professeur de *Droit civil*.

LEBRET (I. ☉), professeur de *Droit civil*, ancien Ministre de la Justice.

CABOUAT (I. ☉), professeur de *Droit international public* et *privé*, chargé du cours de *Législation industrielle*.

BIVILLE (A. ☉), professeur de *Procédure civile*, et chargé d'un cours de *Droit administratif*.

DEBRAY (A. ☉), professeur de *Droit romain* chargé d'un cours de *Histoire du Droit français*.

LE FUR, professeur de *Droit administratif* et chargé du cours d'*Éléments du Droit constitutionnel*.

ASTOUL, professeur de *Droit romain* et chargé du cours de *Pandectes*.

AGRÉGÉS :

DEGOIS, chargé du cours de *Droit criminel* et du cours de *Droit civil approfondi et comparé*.

GENESTAL, chargé des cours d'*Histoire générale du Droit français*, d'*Histoire du Droit public français* et du cours sur la *Coutume de Normandie*.

ALLIX, chargé des cours d'*Economie politique* (doctorat), et d'*Histoire des doctrines économiques*.

SECRÉTAIRE :

M. GILLET (I. ☉), secrétaire de l'Université de Caen.

UNIVERSITE DE CAEN — FACULTE DE DROIT

LA
LOI DU 25 FÉVRIER 1901

ET LE

Régime fiscal des successions

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue devant la faculté de droit de Caen

PAR

P. GUÉRIN

Président : M. LE FUR, professeur.

*Suffragants : } MM. GUILLOUARD, { professeurs
LEBRET, }*



PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU

ÉDITEUR

14, rue Soufflot, et rue Toulhier, 13

1903

La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les
thèses; ces opinions doivent être considérées
comme propres à leurs auteurs.

BIBLIOGRAPHIE

- AUBRY ET RAU. — Cours de droit civil français. Tomes I, III, V, VII, et VIII.
- GUILLOUARD. — Traité du contrat de mariage, 3^e édition 1895, 4 volumes in-8.
- BAUDRY-LACANTINERIE, LECOURTOIS ET SURVILLE. — Traité du contrat de mariage, 3 volumes in 8, 1900.
- BAUDRY LACANTINERIE. — Précis de droit civil, 7^e édition 1899, 3 volumes.
- DEMOLOMBE. — Cours de code Napoléon, Donations et testaments, tome I.
- BAUDRY-LACANTINERIE ET COLIN. — Traité des donations et testaments, 2 volumes in-8, 1895. Baudry-Lacantinerie et Wahl, Traité des successions, 3 vol. in-8, 1899.
- LYON-CAEN ET RENAULT. Traité de droit commercial, 3^e édition, 8 volumes in-8, 1898-1903.
- LEROY-BEAULIEU. — Traité théorique et pratique d'économie politique, 1896.
- CAUVÈS. — Cours d'économie politique, 3^e édition, 1893.
- BOUCART ET JÈZE. — Eléments de la science financière, 2 volumes in-8, 2^e édition, 1902.
- PROUDHON. — Théorie de l'impôt.
- SERRIGNY. — Droit administratif romain.
- VIGIÉ. — Les impôts indirects à Rome, sous la république et sous l'empire.
- Pandectes françaises. Répertoire de législation et de jurisprudence. V^o successions et mutations.
- FUZIER-HERMAN. — Répertoire général du droit français.
- BOSQUET. — Dictionnaire des domaines et des droits domaniaux, 1780.

- GARNIER. — Répertoire général de l'enregistrement, 7^e édition.
 — Répertoire périodique année 1901, (commentaire de la loi de 1901).
- MAGUÉRO. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement, supplément 1902. V^o succession et usufruit.
 Revue de l'Enregistrement, années 1901 à 1903.
- BESSON. — Réforme du régime fiscal des successions, 1902.
- PETIT. — Manuel du nouveau régime fiscal des successions, 1902.
- JEAN. — Traité du régime fiscal des successions, 1901.
- BORDAIS. — De la réforme de l'impôt sur les successions, thèse Paris, 1900.
- BOUVET. — De l'application des droits d'enregistrement au cas de démembrement de la propriété. Thèse, Caen, 1901.
- CHEVALIER. — Loi du 25 février 1901. Thèse, Poitiers, 1902.
- QUINION-HUBERT. — De la déduction du passif dans les déclarations de succession. Thèse, Douai, 1893.
- NAQUET. — Commentaire de la loi du 25 février 1901.
- WAHL. — Traité de droit fiscal. Tomes I et II, parus 1902 1903.
- CHARBALIÉ. — Modification du régime fiscal des successions, loi du 25 février 1901, in-8, Paris, (Girard).
- LEVY-ALVARÈS. — Le régime fiscal des successions in-8, 1902.
- VIGIÉ. — Commentaire de la loi du 25 février 1901 paru dans les Lois nouvelles, 1901.
- Commentaires de la loi du 25 février 1901 donnés par :
- 1^o le Journal du notariat, 1901.
 - 2^o le Journal des avocats et des notaires, 1901.
 - 3^o la Revue du notariat, 1901.
 - 4^o le Répertoire général du notariat de M. Defrénois, 1901.
- Journal officiel. Débats parlementaires années 1900-1901.
- Instructions générales de l'Enregistrement, années 1901 à 1903.
- BASTINÉ. — Théorie du droit fiscal belge.
- PLANIOL. — Traité de Droit Civil 3 vol., 2^e édition 1901-03.

Abréviations

- R. E. désigne la Revue de l'Enregistrement et Instr. Instruction de l'administration.

LA LOI DU 23 FÉVRIER 1901

Et le régime fiscal des successions

INTRODUCTION

Le mot « succession » est générique, il exprime tous les modes de transmission de propriété, l'acquéreur est toujours, en effet, quant à la chose acquise, le successeur du propriétaire précédent.

Nous ne le considérons ici que dans une acception spéciale, dans celle qui éveille l'idée de mort. Dans ce sens, le mot « succession » exprime la transmission de l'universalité des droits actifs et passifs d'une personne décédée à la personne vivante, que la loi appelle à les recueillir.

En droit fiscal, cette transmission, par le fait de son existence, donne ouverture au profit du Trésor à un impôt appelé droit de mutation par décès.

Cet impôt existait dès les temps les plus reculés ; mais la véritable origine de nos droits de mutation

actuels est l'édit de décembre 1703, qui a établi et réglementé le droit du centième dernier.

Avant l'apparition du centième dernier, divers autres droits frappaient la transmission des biens par suite de décès.

Ce serait une exagération de prétendre rattacher au droit romain l'impôt sur les mutations de la propriété. Il existe cependant de nombreuses analogies entre certains impôts romains et notre législation fiscale des mutations par décès.

En l'an 752 de Rome (an VI de notre ère) apparut la *vicesima hereditatum* ou mieux, *hereditatium*. Son étude est assez difficile à faire, attendu que l'inventaire de ses sources est extrêmement court, il consiste dans quelques rares fragments littéraires, dans certains passages de l'histoire romaine de Dion Cassius ; quant aux sources juridiques proprement dites on peut citer quelques textes du Digeste, qui ne nous renseignent qu'à sur des points de détail. Une constitution de Justinien insérée à son code (livre VI chap. 23) constate la disparition de cet impôt.

Quelles circonstances amenèrent son établissement à Rome ?

On a voulu voir son origine dans la loi Voconia (585 de Rome), qui interdisait aux femmes de recevoir des legs d'un testateur dont la fortune serait supérieure à cent mille as. Mais elle ne pouvait procurer aucun avantage au fisc, l'incapacité de l'héritier institué n'ayant d'autre effet que d'ouvrir la succession *ab intestat*.

L'origine de la *vicesima* se place plutôt en l'an 714

de Rome (40 avant Jésus-Christ) sous les triumvirs. L'historien grec Appien (1), nous apprend en effet que les triumvirs établirent un impôt sur les questions testamentaires. Cet impôt, destiné à procurer à Octave et à Antoine les subsides nécessaires à la lutte contre Sextus Pompée dura peu et occasionna même une émeute, qui fut sévèrement réprimée. Ce ne fut qu'en 759, sous le règne de l'empereur Auguste que la taxe sur les successions fut complètement réorganisée.

Quand la vicesima cessa-t-elle d'être exigible? Elle n'existait certainement plus à l'époque de Justinien; mais qui l'a abolie? Toutes les conjectures sont permises ici. Il est vraisemblable que Justinien, si prolixe sur toutes les innovations législatives dont il fut l'auteur, aurait parlé longuement de cette réforme si elle avait été son fait. Cette réforme fut accomplie sans doute par l'empereur Constantin, car un panégyrique prononcé à Rome en 321 indique que la dernière mesure législative prise par ce prince semble avoir été la suppression de cette loi (2).

Quelle était l'assiette de cet impôt? Deux questions distinctes doivent être examinées à cet égard :

1° A quelles transmissions la vicesima était-elle applicable ?

2° Quelles personnes devaient la payer ?

Première question. — Les successions *ab intestat* tombaient sous le coup de l'impôt. On a cependant sou-

(1) Appien, V, 67 et 68.

(2) *Mélanges archéologiques de l'Ecole de Rome*, 1883, p. 312 à 317.

tenu le contraire en argumentant des passages où Dion Cassius et Pline le Jeune rapportent que la *lex Julia* exemptait de l'impôt les plus proches parents du défunt (*domestici heredes*).

Cette exemption se conçoit, attendu que lorsque la succession est dévolue à des proches parents, ils recueillent, outre le patrimoine du défunt, la charge des *sacra privata* ; or, comme les étrangers succèdent *sine sacris*, on remplaça cette charge par un impôt, donc cet impôt se limitait aux successions testamentaires. Mais on a prétendu que les simples légataires en étaient affranchis, et cela à cause du nom même de l'impôt ; en sens contraire on peut invoquer l'affirmation formelle de Dion Cassius et les inscriptions retrouvées sur des monuments funèbres élevés par le testateur (1).

Le testament de Dasumius (2) est encore plus décisif. Dasumius recommande à ses héritiers de s'arranger, pour que les légataires n'aient pas à payer la *vicesima*, donc, en droit commun, les légataires auraient dû la payer.

La *vicesima* a dû, de bonne heure, atteindre même les donations à cause de mort, qui furent rapidement assimilées aux législations. Les lois *Furia testamentaria* et *Voconia* appliquent en effet aux donations à cause de mort les dispositions relatives aux legs. Sans cette assimilation d'ailleurs, les fraudes eussent pu être nombreuses ; on aurait en effet eu recours pour éviter les

(1) Inscriptions 1425 et 1474 du tome II, du *corpus inscriptionum latinarum*

(2) 108 après J.-C. ; Girard, *Textes*, p. 721.

droits aux donations à cause de mort. Cette solution paraît certaine à l'époque de Caracalla (1) si l'on en croit, du moins, l'affirmation de Dion Cassius.

La *vicesima* ne frappait pas indistinctement toutes les hérédités, les successions pauvres en étaient exemptes. Toutefois Dion Cassius ne nous dit pas quelle était la mesure exacte de cette exemption, ni où commence la dispense. Avant Trajan, le taux de la succession sujette à l'impôt ne paraît pas avoir été fixé par la loi ; il était déterminé suivant les circonstances. Trajan seul établit un taux légal. On discute sur son chiffre ; mais dans l'opinion la plus suivie, le droit n'était perçu qu'au-dessus de 100.000 sesterces (28.000 francs de notre monnaie). Il semble, en effet, qu'à l'époque d'Auguste et de Trajan, on considérait comme minimales les successions au-dessous de 100.000 sesterces ; la preuve s'en trouve dans la loi *Pappia Poppea*, contemporaine de la loi *Julia*.

C'était là, sans doute, une exception considérable et qui laisse loin derrière elle toutes les immunités contemporaines, car un grand nombre de successions se trouvaient ainsi soustraites à l'impôt ; ce qui prouve que les besoins financiers sont plus pressants aujourd'hui qu'ils n'étaient à cette époque.

Deuxième question. — Parmi les personnes appelées à recueillir une succession, quelles étaient celles qui étaient assujetties à l'impôt ? Il semble bien qu'il était à

(1) Dig. Loi 37, livre IX, titre VI

la charge des seuls citoyens romains ; il était considéré comme une taxe de nature à représenter pour eux l'impôt foncier qui frappait le sol situé en dehors de l'Italie. Dans la pensée d'Auguste, il s'agissait par là de faire contribuer tous les citoyens aux charges publiques que seules, au début, les provinces supportaient au moyen de l'impôt foncier.

Seulement, les citoyens romains assujettis à la vicesima la devaient-ils aussi à raison des fonds provinciaux qui pouvaient leur échoir ? Très vraisemblablement, le but des auteurs de la loi Julia a été, avant tout, de faire tomber le plus d'argent possible dans les caisses publiques et ils n'ont pas dû s'arrêter devant cette considération que cette taxe pouvait, dans certains cas, se superposer à un impôt déjà existant. Au surplus, l'impôt foncier dans les provinces, représentait une fraction du revenu des immeubles, la vicesima représentait, au contraire, une fraction du capital transmis. Il semble donc que les citoyens romains étaient passibles de cet impôt pour les fonds provinciaux.

Cependant, et de même que certaines successions échappaient à l'impôt, de même y échappaient certaines personnes favorisées : certains parents du *de cuius* désignés sous le nom de *proximi in genere* ou de *domestici heredes*, probablement les père et mère, aïeul et aïeule, fils et fille, petit-fils et petite-fille, frère et sœur du défunt. Ce système trouve un argument solide dans le Panégyrique de Pline le Jeune. Cette exemption n'était pas la seule ; la vicesima ne s'appliquait pas aux successions dévolues au fisc, ou à l'*ærarium militare*, ni

peut-être aux successions laissées par les militaires, qui avaient de nombreux privilèges.

En vue de la comparaison avec le droit actuel et la modification législative récente, il est intéressant de rechercher sur quelles bases se liquidait cet impôt, son tarif ne variait pas avec la nature de la transmission ni avec la qualité du successible, d'où une différence marquée entre le système romain et la législation actuelle ; dans le régime romain il n'y avait pour tout le monde qu'un taux unique égal au vingtième de la valeur des biens du défunt (il est vrai que Caracalla doubla cet impôt et le porta au dixième de la valeur des biens : mais son successeur Macrin, le ramena au vingtième).

La valeur des biens héréditaires qui devait servir de base à l'impôt était déterminée par les agents chargés d'en opérer la perception. Les meubles corporels pouvaient être facilement évalués, quant aux créances, il est probable qu'elles figuraient dans l'actif héréditaire pour leur montant nominal ; mais, si le débiteur était insolvable, les collecteurs pouvaient avec l'autorisation de l'empereur, transiger et se contenter d'une redevance moindre. Cette particularité nous est révélée par le testament de Dasumius et par un fragment de Macer (1).

La masse héréditaire une fois formée, ce n'était pas sur la valeur brute qu'on devait calculer la vicesima, et il y avait lieu d'opérer des déductions.

(1) Dig. Loi 3, liv. II, tit. IV. Girard, *loco citato*.

On déduisait les frais funéraires de l'actif héréditaire, car ils étaient censés faits par le défunt lui-même (1). Cette déduction des frais funéraires était de nature à engendrer des abus. A l'origine, il appartenait au collecteur de contrôler le chiffre de ces frais, d'examiner s'il n'était pas excessif et, au cas de l'affirmative, de le ramener aux limites convenables.

Plus tard, cette intervention du fisc fut jugée blessante et Trajan décida que, désormais, l'héritier pourrait, s'il le désirait et sans contrôle aucun, employer toute la succession à célébrer les funérailles du défunt et à lui élever un monument. Mais l'empereur Hadrien, dont l'esprit fiscal est bien connu, revint au droit antérieur et par un récrit il ordonna de ne comprendre à l'avenir parmi les frais funéraires que l'édifice lui-même destiné à servir d'abri aux restes du *de cuius* ; le surplus des frais ne devait pas subir de réduction.

Mais admettait-on la déduction des dettes dont la succession pouvait être grev  e ? Bien que nous ne puissions nous appuyer sur des textes précis, nous pensons que la déduction était pratiqu  e. Tout d'abord, la déduction du passif de la masse imposable était command  e par l'équité. Cette déduction a pour elle la règle *bona non sunt nisi deducto   re alieno* (2). De plus il existe une analogie frappante entre la loi Julia vicesima et la loi Falcidie ; la quarte Falcidie, r  serv  e toujours à l'héritier, se calculait sur l'actif net de la succession (3). La loi Falcidie définit,

(1) Dig. Loi 37, Liv. XI, Titre VII.

(2) Dig. Loi 39,    1, Liv. 50, Titre 16.

(3) *Institutes*,    3, Liv. II, Titre 22.

sans doute à l'occasion de la quarte Falcidie, ce qu'il faut entendre par frais funéraires et autres charges déductibles ; mais il ne semble pas douteux que ces définitions avaient été élaborées surtout en vue du calcul de la vicesima (1).

L'impôt des successions ne grevait donc que l'actif net laissé par le défunt ; la législation romaine s'est montrée sur ce point plus libérale et moins fiscale que la nôtre ne l'a été pendant tout le cours du xix^e siècle.

A quelles personnes incombait le paiement de cet impôt, lorsque la succession était divisée entre plusieurs ayants droit ? Chaque ayant droit devait payer une part proportionnelle au bénéfice qu'il recueillait dans la succession ; le légataire était tenu comme l'héritier lui-même, à moins que, pour rendre sa libéralité plus complète, le testateur n'eût exprimé la volonté contraire (ainsi que l'avait fait Dasumius).

Mais des difficultés analogues à celles qui s'élèvent aujourd'hui surgissaient à l'égard de certains legs dont la valeur exacte ne pouvait être fixée au jour du décès du testateur parce qu'ils se décomposaient en une série de prestations périodiques, tels les legs d'usufruit ou d'aliments. On ne pouvait déterminer la valeur de ces legs avec certitude que le jour où cessait l'avantage qu'ils conféraient, et cela même lorsque le testateur avait fixé comme terme de sa libéralité un délai déterminé, dix ans, vingt ans par exemple ; attendu que ce terme ne constituait qu'un maximum possible de jouissance, le légataire pouvait mourir plus tôt, et le legs

(1) Vigié, *Revue Générale de Droit*, 1881, p. 118 et suivantes.

prenait fin à la mort du légataire. La question traditionnelle qui se posait alors était celle de savoir de quelle manière on diviserait l'impôt entre le légataire et l'héritier ? Un texte de Macer, la loi 68 au Digeste (livre 35, titre II), reproduisant l'opinion d'Ulpien, établit un calcul de probabilités par des présomptions tirées de l'âge du légataire.

Si le légataire a moins :

de 20 ans, on suppose qu'il lui reste 30 ans à vivre.				
S'il a de 20 à 25 ans	—	—	28	—
— de 25 à 30 ans	—	—	25	—
— de 30 à 35 ans	—	—	22	—
— de 35 à 40 ans	—	—	20	—
— de 40 à 50 ans	—	—	de 19 à 9 ans	
— de 50 à 55 ans	—	—	9	—
— de 55 à 60 ans	—	—	7	—
— plus de 60 ans	—	—	5	—

Dans chaque cas, l'impôt était calculé sur le nombre de prestations probables, par exemple, sur trente prestations, si le légataire avait moins de vingt ans ; sur cinq seulement s'il était âgé de plus de soixante ans. Mais la pratique s'était arrêtée à un mode de computation plus simple : la vie était divisée en trois périodes : 1° de la naissance à trente ans ; 2° de trente ans à soixante ans ; 3° de soixante ans à la mort. Dans la première période, l'impôt était calculé sur trente années de jouissance ; dans la deuxième sur le nombre d'années qui manquaient au bénéficiaire pour avoir soixante ans ; dans la troisième il était calculé sur cinq prestations seulement.

Le texte nous donne bien le nombre d'années mesu-

rant la durée probable de l'usufruit ou de la pension ; mais il n'indique pas le tarif exigible. Il paraît certain que le légataire devait toujours acquitter un impôt inférieur à celui qu'il aurait payé s'il avait succédé à la pleine propriété. Si un légataire âgé de moins de trente ans, par exemple, avait payé sur trente prestations, comme il est certain qu'à Rome la valeur de la propriété n'atteignait pas trente fois son revenu, il serait arrivé que l'usufruit aurait été plus taxé que la pleine propriété. Aussi, devait-il y avoir un tarif réduit (soit à la moitié, soit au tiers), pour l'usufruitier. En multipliant cette fraction par le nombre de prestations on devait obtenir une somme inférieure à la valeur de la pleine propriété, et c'était sur cette somme que le légataire acquittait l'impôt. Quant au nu-propriétaire, il ne devait l'impôt que dans la mesure où l'usufruitier ne l'avait pas payé, c'est-à-dire ce qui manquait seulement pour arriver au vingtième de la valeur de l'immeuble. Le légataire payait un impôt proportionnel à la durée de sa jouissance et le nu-propriétaire un impôt inversement proportionnel à cette même durée.

La *vicesima hereditatium* fut introduite en Gaule par la constitution de Caracalla ; mais elle disparut à l'époque où les barbares succédèrent à la domination romaine. Il est donc impossible de rattacher au droit romain les taxes sur les mutations par décès introduites par le droit intermédiaire et développées par le droit nouveau. Elles sont une création de notre droit national ; c'est au moyen âge que nous voyons apparaître les institutions qui ont amené leur avènement.

Ces taxes ont leur source dans les profits et redevances payés au seigneur par le vassal ou le censitaire à l'occasion de changements survenus dans leurs tenures. Ces profits seigneuriaux s'expliquent par le caractère propre de la féodalité, une hiérarchie rigoureuse existait entre les terres comme entre les personnes ; le fief n'était pas, en effet, une propriété et le seigneur avait toujours le droit de reprendre la concession accordée ; à plus forte raison le vassal ne pouvait-il en disposer, la concession prenait fin avec sa vie et le seigneur pouvait la concéder à un autre qu'à son héritier (1). En fait, le seigneur réinvestissait presque toujours l'héritier du concessionnaire primitif, mais il lui faisait payer l'investiture nouvelle. La redevance portait le nom de droit de relief ou de rachat ; relief, parce qu'elle relevait le fief retombé sous la main du seigneur, rachat parce qu'elle était le prix du fief.

Plus tard, les fiefs devinrent héréditaires même en ligne collatérale ; cependant les seigneurs ne renoncèrent pas au droit de relief. Comment le justifier alors, puisqu'il n'y avait pas d'investiture ? Les feudistes retors ont transporté dans la théorie des fiefs l'idée romaine des démembrements de propriété dans l'émphytéose ; le vassal n'acquiert que le domaine utile, et le seigneur garde le domaine éminent, direct sur lequel repose le droit de mutation. Cette règle subit avec le temps des modifications importantes ; on dispensa notamment du droit de relief ou de rachat les

(1) Cf. M. Esmein, *Eléments d'Histoire du Droit Français*, 5^e édition 1903.

héritiers du vassal en ligne directe. Mais lorsque, dans la suite, le droit de succéder au fief fut reconnu aux collatéraux eux-mêmes, une exception nouvelle ne fut pas apportée en leur faveur.

Quant aux biens roturiers ou censives, il n'existait pas de droits de relief analogues à ceux perçus à l'occasion de la succession aux fiefs.

C'est dans ses profits seigneuriaux que se trouve l'origine de nos droits de mutation ; seulement, il ne peut être permis de se reporter, dans le silence de nos lois, aux textes du moyen âge, car l'interprétation des textes fiscaux doit être circonspecte et prudente. Là, comme partout, d'ailleurs, le temps a accompli son œuvre, les transformations dans notre état politique et social, les besoins nouveaux, ont isolé nos lois d'enregistrement de leur origine, elles procèdent avant tout d'elles-mêmes.

Il y a près de cinquante ans, les tribunaux ont été consultés sur le point de savoir si nos institutions fiscales actuelles se reliaient à notre ancien droit et les débats qui se sont élevés à cet égard sont demeurés célèbres. L'administration de l'enregistrement, désireuse de se faire reconnaître pour le recouvrement des droits de mutation par décès, un droit de prélèvement sur les biens de la succession eux-mêmes avec préférence à tous les créanciers du défunt, s'appuyait sur la tradition du droit féodal et elle soutenait que le droit de succession actuelle procédait du droit de relief. Dans cette théorie, l'Etat est le propriétaire primitif, il a le domaine éminent sur les biens, la propriété n'est qu'une concession du législateur ou plutôt il n'y a pas de propriété

privée. Dès lors, il doit passer avant tous les autres créanciers même hypothécaires, car le possesseur des biens n'a pas pu créer des obstacles au droit primordial de l'Etat.

Cette thèse, éloquemment soutenue par l'avocat général Laborie, regut l'approbation de deux arrêts du 13 mars 1855 (1). Mais les héritiers condamnés, forts de l'appui de la presse et des critiques qui se produisirent de toutes parts, allèrent en Cassation, et le 23 juin 1857, la cour rendit un arrêt qui condamna les prétentions administratives (2). Cet arrêt est précédé d'un rapport très remarquable de M. Laborie, qui établit que, si les droits de mutation ont leur origine dans les profits seigneuriaux, leur caractère originaire s'est modifié avec nos institutions politiques (3).

En effet, les droits de mutation par décès frappent aujourd'hui tous les biens, quelles que soient leur nature et leur situation. Tout autres étaient les profits seigneuriaux, qui ne grevaient pas tous les biens : ils ne s'étendaient pas aux meubles, et même certains immeubles en étaient exemptés. Dans le nord, toutes les terres y étaient soumises, dans le midi, au contraire, le seigneur devait, pour réclamer le profit, prouver par

(1) Sirey, 55-2-161.

(2) Sirey, 57-1-401. Instruction 2114 § 8.

(3) La thèse du domaine éminent de l'Etat, condamnée par la Cour de cassation en 1855, avait persisté cependant jusqu'à ces derniers temps comme explication du fondement du droit de succession qui lui est conféré par l'article 768 du Code civil, à défaut d'héritiers et de conjoint survivant. Cette théorie considérait que l'Etat recueillait dans ces conditions les successions, non à titre d'héritier, mais en vertu de son droit de sou-

titre qu'il avait le domaine éminent de l'immeuble

D'autre part, les profits seigneuriaux, reposant sur le domaine éminent, constituaient pour le seigneur un droit réel par leur cause et leur objet, c'était un démembrement de la propriété, ils étaient perçus comme s'il s'agissait d'un usufruit. Aujourd'hui, au contraire, le droit de mutation par décès constitue un impôt, une obligation personnelle au contribuable, réclamée par l'Etat en vertu de sa souveraineté qui l'autorise à faire participer tous les Français aux charges publiques. Les profits seigneuriaux sont donc devenus aujourd'hui des impôts.

D'ailleurs, une lente évolution s'est produite, dans laquelle notre droit monarchique forme une étape intermédiaire. Les institutions fiscales et les édits bursaux de Louis XIV, servent à ce point de vue, de trait d'union entre l'ancien droit et le droit moderne. A cet égard, il faut noter les règles suivantes :

verain, comme biens en déshérence, vacants et sans maître. Cette théorie classique vient d'être contredite par un arrêt récent de la Cour de Paris (13 décembre 1901, R. E. 3003).

A la question, se rattachent des intérêts très divers, le plus apparent touche au droit international privé : si l'Etat exerce son droit en vertu de sa souveraineté, sa souveraineté étant la même sur les étrangers que sur les nationaux, le décès d'un étranger en France donnera ouverture, sur la succession, au droit de l'Etat; au contraire, si l'Etat, en invoquant sa vocation successorale vient comme héritier, les affections du *de cuius* étant, à défaut de successibles, présumées reportées sur la collectivité, il faudra décider, que la loi nationale du défunt, règle sa dévolution successorale et l'Etat, qui héritera, sera non celui sur le territoire duquel est mort le *de cuius*, mais celui dont il est le sujet (tout au moins dans la doctrine française).

L'édit de 1703, qui créa le centième denier n'avait pas assujetti à la taxe toutes les successions.

L'impôt monarchique du centième denier, plus rigoureux, que les profits seigneuriaux frappait, indépendamment des transmissions entre vifs, toute transmission par décès à titre gratuit ou onéreux, portant sur tout droit réel immobilier.

Toutefois l'impôt reçut trois tempéraments relativement aux successions :

a). — L'édit de 1703 n'avait pas assujetti à la taxe toutes les successions ; mais, par une injustice choquante, c'étaient les successions opulentes qui étaient les mieux traitées ; l'article 14 décidait en effet qu'il ne serait jamais perçu plus de cent livres pour tous les biens dont la valeur excéderait dix mille livres Cette iniquité disparut, lorsque l'édit de 1706 prescrivit que le centième denier serait dû sur le montant de la valeur des immeubles.

b). — Les successions en ligne directe descendante étaient affranchies de l'impôt, ce privilège fut généralisé dans tout le royaume pour la ligne directe descendante.

c). — Les ascendants, relativement aux legs qui leur étaient faits, ne bénéficiaient de l'exemption pour les biens qui leur venaient de leurs descendants, que dans les cas où, en vertu de la coutume, ils auraient pu recueillir les biens sans le secours des legs ; ils devaient, au contraire, acquitter la taxe lorsque le testament des descendants constituait leur seul titre à hériter.

En résumé, le droit n'était jamais dû par les descen-

dants à raison des transmissions héréditaires résultant de testaments, des dispositions de la loi, ou faites par un contrat de mariage ou en faveur du mariage ; il n'était pas dû non plus par les ascendants, sauf pour les biens recueillis par testament et auxquels ils n'auraient pu prétendre par le seul effet de la dévolution légale. C'étaient donc les collatéraux, appelés par la loi ou le testament qui supportaient l'impôt.

C'était toujours sur la valeur brute que se calculait le centième denier, sans en déduire les dettes ou charges. L'héritier devait donc l'impôt même sur les dettes, et même sur les legs, qui pouvaient absorber toute la succession ; il n'en était exempté que pour les rentes foncières.

L'usufruit séparé de la nue-propriété n'entraînait pour l'acquéreur de la nue-propriété aucune réduction, ce qui n'empêchait pas l'acquéreur de l'usufruit d'acquitter le centième denier calculé au denier 10 (il payait ainsi la moitié du droit de centième denier).

L'impôt du centième denier ne frappait que les immeubles. On avait essayé de l'étendre aux meubles (1) ; mais la déclaration royale du 26 décembre 1750 revint à la règle ancienne. Toutefois, si, pris en eux-mêmes, les effets mobiliers étaient exemptés de l'impôt, ils pouvaient, à titre accessoire, y être soumis ; par exemple, quand le legs d'un immeuble était fait avec tous les objets mobiliers qui s'y trouvaient.

Tandis que les profits seigneuriaux étaient dus au

1. Déclaration royale du 27 mars 1748.

seigneur à raison de son domaine éminent, le centième denier était un véritable impôt, frappant même les alleux étrangers à la hiérarchie féodale. C'est là, le caractère qu'il a transmis aux droits d'enregistrement. C'est donc dans l'impôt du centième denier, qui est lui-même une transformation des profits seigneuriaux, qu'est l'origine de nos droits de mutation par décès.

Ces droits et redevances restèrent en vigueur jusqu'à la fin du XVIII^e siècle. La loi des 5 et 19 décembre 1790 les supprima et les remplaça par un droit unique d'enregistrement des actes civils et judiciaires et des titres de propriété.

Pour la première fois les mutations mobilières et en ligne directe sont soumises à l'impôt. Aux termes de cette loi, les héritiers et légataires sont tenus de faire une déclaration dans les six mois de l'ouverture de la succession sous peine du demi-droit en sus ; toute omission est punie d'un double droit. Le tarif varie suivant le degré de parenté et est plus élevé pour les immeubles que pour les meubles.

Cette nouvelle loi ne fut pas exempte de nombreuses critiques et Duchatelet s'en fit le puissant interprète dans son rapport, fait au nom de la commission des finances sur les droits d'enregistrement au Conseil des Cinq-Cents. « L'expérience, disait-il, qui donne toujours les plus sûres et les meilleures leçons, a démontré qu'il y a des omissions essentielles dans la loi et le tarif ; que beaucoup de ses dispositions sont obscures, que d'autres sont d'une exécution très difficile et qu'il s'en trouve même de contraires au principe de l'égalité...

On a cherché à faire disparaître ces défauts par des lois interprétatives ou additionnelles (9 octobre 1791; 14 thermidor an IV, 9 vendémiaire an VII); mais on n'a pas atteint le but parce qu'on a opéré d'après les bases existantes. » (Séance du 6 fructidor an VII).

Des savantes discussions, qui eurent lieu tant au Conseil des Cinq-Cents qu'à celui des Anciens, sortit la loi du 22 frimaire an VII, qui est le véritable code du droit d'enregistrement.

Le droit de mutation par décès créé par la loi de frimaire n'a plus rien de commun avec l'ancien droit féodal de relief ou de rachat. L'impôt n'est plus le prix d'une concession de la propriété « le droit de mutation comme toute autre contribution publique procède de l'obligation personnelle de tout citoyen de concourir, par le sacrifice d'une portion de son revenu, aux moyens que le vote annuel du Corps législatif met à la disposition de l'Etat pour accomplir envers la liberté et la propriété de chacun sa mission de protection et de défense, qui est l'un des attributs de la souveraineté. » (Institution, n° 2114 § 8).

Cette loi, qui est restée en vigueur jusqu'à ces derniers temps, en ce qui concerne le régime fiscal des successions, doit nous arrêter un peu.

En l'an VII, les finances de la France n'étaient pas prospères, l'époque troublée qu'elle traversait n'avait pas peu contribué à vider les caisses du Trésor public, il fallait songer à réparer ce déficit.

Parmi les contributions indirectes, les droits d'enregistrement tenaient la première place et étaient au rang

des plus importantes ressources de la République. Les vues du législateur se tournèrent de ce côté. Mais les droits d'enregistrement, tels qu'ils avaient été organisés par les lois de 1790, 1791, an IV et an VII, ne pouvaient répondre au but qu'il désirait atteindre.

Pour améliorer les revenus publics, il fallait simplifier ces droits, en régler les taux et quotités dans de justes proportions et étendre cette contribution à toutes les mutations qui en sont susceptibles. Il fallait substituer à toute cette législation une loi générale qui fût le code complet des droits d'enregistrement.

La loi du 22 frimaire an VII a rempli ce but, en les dégageant d'une foule de dispositions obscures et arbitraires, elle les a organisés d'après des principes simples qui ont fait cesser presque toutes les questions et difficultés qui naissaient journellement des lois antérieures.

Cette loi règle le lieu où devront être enregistrés les actes et mutations, le délai dans lequel ils devront l'être, indique les valeurs sur lesquelles les droits sont assis, établit des pénalités pour chaque contravention et réglemente les moyens mis à la disposition des agents de la régie pour arriver au recouvrement des divers droits.

C'est ainsi que toute succession doit être déclarée dans les six mois du décès au bureau du domicile du *de cujus* pour les rentes et autres meubles sans assiette déterminée; quant aux immeubles et meubles ayant une assiette déterminée, ils sont déclarés au bureau de leur situation. Le tout sous peine d'un demi-droit en sus.

La valeur de la propriété des biens meubles est déterminée par la déclaration estimative des parties sans distraction des charges ; (l'usufruit est évalué à la moitié de la valeur de l'objet). La valeur de la propriété des immeubles est déterminée par la déclaration du produit ou revenu de ces biens, ou, s'il y a un bail courant au décès, par le prix de ce bail ; ce revenu est ensuite multiplié par 20, pour la perception ; (s'il s'agit d'un usufruit, l'on ne capitalise que par 10).

Le tarif varie suivant qu'il s'agit d'une succession en ligne directe ou en ligne collatérale et entre personnes non parentes ; si le patrimoine transmis est mobilier ou s'il comprend des immeubles (1).

Toute omission ou insuffisance constatée dans les estimations des biens déclarés est punie d'un droit en sus.

Diverses lois sont intervenues depuis cette époque, qui, sans changer l'économie du régime fiscal auquel sont assujetties les successions, ont modifié les tarifs.

La loi du 28 avril 1816 a apporté de nouvelles distinctions dans les divers tarifs qui vont toujours en progressant. La plus importante des modifications qu'elle a consacrées est celle qui concerne les mutations

(1) Voici quel était ce tarif :

« 25 0/0 meubles, en ligne directe.

1 » 0 0 immeubles, en ligne directe.

« 625 0/0 meubles entre époux.

2 50 0/0 immeubles, entre époux.

1 25 0/0 meubles, en ligne collatérale, ou entre personnes non parentes.

5 » 0/0 immeubles en ligne collatérale, ou entre personnes non parentes.

entre époux ; aux termes de l'article 53, si l'époux survivant vient à la succession de son conjoint à défaut de parents au degré successible, il est considéré, quant à la quotité des droits, comme une personne non parente.

Les lois du 21 avril 1832 et du 18 mai 1850 ont encore modifié les tarifs et fait disparaître la distinction existant entre les meubles et les immeubles (article 10, Loi du 18 mai 1850).

Notre régime fiscal, étant intimement lié à la loi civile, a dû subir les modifications que le législateur a apportées à cette dernière. L'époux survivant qui recueille l'usufruit que lui accorde la loi du 9 mars 1891 n'est plus considéré comme personne non parente, au point de vue de la quotité des droits. L'enfant naturel légalement reconnu venant à la succession de son auteur est regardé quant au tarif comme enfant légitime (L. du 25 mars 1896).

De la combinaison de ces différents textes, il résulte que l'impôt de mutation par décès, en vigueur avant la promulgation de la loi du 25 février 1901, devait être perçu sans distinction entre les meubles et les immeubles et sans distraction des charges d'après le tarif suivant :

- 1 0/0, en ligne directe ;
- 3 0/0, entre époux donataires ou usufruitiers légaux ;
- 6,50 0/0, entre frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces ;
- 7 0/0 entre grands oncles, grand'tantes, petits-neveux, petites-nièces, cousins germains.

8 0/0 entre parents au delà du quatrième degré ;

9 0/0 entre étrangers.

Mais, en sus de ces droits, il y avait lieu de percevoir deux décimes et demi, soit vingt-cinq centimes pour cent, en vertu des lois du 6 prairial an VII, 23 août 1871 et 30 décembre 1873.

Notre régime fiscal des successions, tel qu'il est resté applicable jusqu'à nos jours, présentait de graves anomalies, dont la plus rigoureuse est celle qui n'admettait pas la déduction du passif héréditaire pour la liquidation du droit de mutation par décès.

La loi de frimaire avait méconnu les règles de la justice et de l'égale répartition des charges entre les contribuables en prélevant les droits sur la succession apparente sans en distraire les charges. Ce tarif devenait très lourd, puisque les droits perçus étaient dus sur l'actif brut de la succession. De cette manière, la même valeur pouvait être taxée à la fois dans deux successions : à l'actif de la succession chez le créancier et au passif de la succession chez l'emprunteur, l'Etat recevant des deux côtés.

Cette perception manquait de base dans la succession du débiteur, puisqu'elle portait sur le néant et on pouvait dire que c'était un véritable impôt de carence.

Aussi chez les économistes et les jurisconsultes, les protestations ont été nombreuses.

« Rien, dit M. P. Leroy-Beaulieu, n'égale comme excès de pouvoir et comme outrage à la justice, l'usage suivi par le fisc en France de taxer les successions sans

en déduire les dettes. Il est impossible de voir un plus monstrueux abus de la force publique » (1).

L'extrême rigueur de ce principe n'avait pas échappé aux auteurs de la loi du 22 frimaire an VII.

Jousselin, devant le Conseil des Anciens, s'était élevé contre ce principe qu'il qualifiait d'injuste et de contraire à toutes les règles du pacte social, puisque dans certains cas l'État se trouvait seul héritier au préjudice des héritiers légitimes.

Les objections de Jousselin étaient difficiles à réfuter, à ces objections qu'avait-on répondu ? On convenait que la non distraction des charges viole l'équité, mais on l'expliquait par des considérations de logique, de nécessités pratiques et d'équité.

Il y a, disait-on, analogie entre les impôts sur les successions et les autres impôts réels ; de même que le propriétaire acquitte ces derniers sans qu'il soit tenu compte de ses dettes, de même l'héritier doit payer sans distraction des charges. L'impôt, affirmait-on, n'est que le salaire de la protection assurée au nouveau possesseur, et cette protection ne s'applique qu'à la succession, grevée ou non ; et c'est le fait même de la mutation de la propriété que le législateur a voulu atteindre, c'est le successible, bien plutôt que la succession, qui est atteinte par l'impôt, puisque la loi tient compte de sa qualité.

Cette argumentation fait bon marché du caractère véritable de l'impôt, elle méconnaît de plus les princi-

(1) *Traité de la science des finances.*

pes les moins contestés du droit civil en matière de succession. Le droit civil réduit la succession à ce qui reste, une fois les dettes payées, pour déterminer le droit des héritiers réservataires par rapport aux donataires et légataires. Pourquoi cette règle ne s'appliquerait-elle pas au point de vue fiscal ? La même succession ne saurait, en effet, avoir deux valeurs différentes.

Mais on essayait de faire valoir un autre argument en invoquant les nécessités pratiques, on a dit : la distraction des dettes pourrait engendrer de nombreuses difficultés entre les héritiers et les agents de l'administration (Crétet), à quoi l'on répondait ceci : en fait, l'administration de l'enregistrement s'imisce tous les jours dans les affaires des particuliers en vue du contrôle des déclarations et l'on n'aperçoit pas en quoi le contrôle soulèverait plus de répugnance quand il s'agit de déterminer le passif d'une succession.

Enfin l'on l'objectait que, équitable sans doute dans son principe, la déduction des dettes était de nature à aboutir à des conséquences immorales, l'héritier malhonnête pouvant être mieux traité que l'héritier consciencieux qui déclare la succession telle qu'elle est, sans en augmenter fictivement les dettes et les charges. Mais, en réalité, il n'y a pas une seule loi fiscale qui ne soit exposée à ce danger, tout impôt suggérant au contribuable la tentation de s'y soustraire. Dans la pratique, il arrivait que bon nombre d'héritiers dissimulaient une partie de l'actif de la succession (les valeurs au porteur) corrigeant ainsi la loi qu'ils trouvaient injuste.

Cette règle de la non distraction des charges constituait donc un de ses principaux griefs que l'on pouvait formuler contre la loi de l'an VII; et ces critiques étaient fort difficiles à réfuter.

Il existait un autre sujet de critique relativement au régime très rigoureux auquel la loi assujettissait les transmissions de nue-propriété et d'usufruit. A quelque époque qu'il fût transmis, l'usufruit était évalué à la moitié de la valeur de l'objet, et la nue-propriété était taxée comme la pleine propriété. Cette règle n'était rigoureusement vraie, toutefois, que pour la première transmission de la nue-propriété, attendu que si, ultérieurement, le nu-propriétaire disposait de sa nue-propriété, le nouveau droit exigible n'était liquidé que sur la moitié de la valeur du bien transmis (art. 15, loi du 22 frimaire an VII).

Ce système avait été consacré pour les motifs suivants: les chiffres invariables adoptés pour les évaluations respectives de l'usufruit et de la nue-propriété montrent que le législateur estimait n'avoir aucun moyen d'apprécier les chances de durée de la jouissance de l'usufruitier. D'autre part, on avait considéré, sans doute, que si la nue-propriété ne confère *hic et nunc* à son titulaire qu'une fraction peu utile de la propriété, tout au moins, elle constitue une sorte de pierre d'attente qui conduira nécessairement à cette pleine propriété. Le législateur de l'an VII s'est fondé sur l'idée suivante: le nu-propriétaire deviendra un jour propriétaire, il devra alors un droit calculé sur la valeur entière du bien; dès lors, peu importe qu'il acquitte ce

droit immédiatement ou plus tard, et, comme l'échelonnement de l'impôt aurait pu en compromettre le recouvrement il a paru plus sage, plus prévoyant et plus commode de l'exiger tout de suite.

Il est facile de voir combien étaient contestables les raisons invoquées ; la première, tirée de l'insuffisance des procédés d'évaluation, démentie déjà par la tradition romaine, est aujourd'hui complètement condamnée par les progrès de la science qui ont permis d'établir des tables de mortalité, grâce auxquelles on peut déterminer à toute époque la durée probable de l'usufruit, (assurance sur la vie, contre la vieillesse, etc.) Quant à l'argument tiré de la vocation nécessaire du nu-propriétaire à la propriété entière, il conduisait à des perceptions exagérées. En percevant du nu-propriétaire les droits dus pour la transmission de la propriété totale, l'administration se montrait trop exigeante. En effet, la nue propriété n'a aucune valeur effective ; c'est seulement le jour où ce titre redeviendra utile en se complétant par l'usufruit que le Trésor peut demander légitimement le droit afférent à la pleine propriété. Or, dans l'intervalle, le fisc bénéficiait d'intérêts qui ne lui étaient pas dus. C'était donc là un abus, dont l'injustice devenait plus criante par l'application de la règle qui exigeait, lors de la division de la propriété transmise, la perception de l'impôt sur une valeur égale à une fois $1/2$ celle de la propriété.

Telles étaient les critiques dirigées contre la loi du 22 frimaire an VII. Elles semblaient bien difficiles à réfuter, aussi Crétet, relativement à celles portant sur

la non distraction des charges, dans son rapport au Conseil des Cinq-Cents (séance du 17 brumaire an VII), se borna-t-il à répondre que la règle de la non déduction du passif, injuste sans doute, mais commandée par l'intérêt du Trésor, serait compensée par l'affranchissement du mobilier des successions. Cette compensation n'était qu'illusoire puisque les meubles ont été imposés par le législateur de l'an VII lui-même, à un tarif modique, sans doute, mais, qui a été ramené par la loi du 18 mai 1850 au même chiffre que pour les immeubles.

Dès le lendemain de son application, un mouvement d'opinion s'est dessiné en faveur de l'abrogation du principe de la non distraction des dettes, aussi, dès 1819, le baron Louis, alors ministre des finances, nomma-t-il une commission composée de sept membres choisis dans le haut personnel de l'administration de l'Enregistrement, qu'il chargea de rechercher dans quelle mesure il serait possible d'admettre la déduction du passif.

Cette commission conclut à la déduction du passif hypothécaire, mais le projet resta sans suite.

Un premier pas fut fait cependant ; une ordonnance du 30 décembre 1828 autorisa, dans les colonies de la Martinique et de la Guadeloupe, la distraction des charges procédant de titres authentiques ou ayant acquis date certaine antérieurement au décès. L'on pouvait espérer que l'expérience tentée pour les colonies serait étendue à la métropole. Il n'en fut rien.

Diverses tentatives furent faites de 1848 à 1870 pour

abolir le principe de la non déduction des dettes, elles furent toutes infructueuses. Au fur et à mesure que s'étendaient les progrès de la démocratie, la notion de la justice fiscale devait devenir plus claire et plus impérieux le besoin de faire cesser les inégalités constatées.

Un amendement déposé à l'Assemblée nationale dans la séance du 30 janvier 1849 par M. Dérodé, représentant du peuple, au sujet de la question qui nous occupe, fut combattu par M. Hippolyte Passy, ministre des finances et repoussé par l'Assemblée comme étant de nature à soulever des difficultés inextricables pour l'Administration.

Dès le 16 novembre 1849, la question fut cependant reprise par M. Crémieux représentant du peuple, sous forme de proposition de loi.

« Pour composer l'actif net, portait cette proposition, l'héritier, dans sa déclaration, déduit en les énonçant les dettes hypothécaires, celles qui résultent soit de jugements, soit d'actes authentiques, soit d'actes sous seings privés enregistrés, celles qui sont constatées par des actes non enregistrés, mais ayant date certaine et qui devront être enregistrés en même temps que la déclaration. »

La répression des contraventions était confiée au tribunal correctionnel qui pouvait prononcer un emprisonnement de six jours à trois mois.

M. Crémieux proposait de plus d'appliquer aux successions un tarif progressif.

L'Assemblée nationale, sur l'avis de sa commission d'initiative, refusa d'adopter cette motion pour les mêmes

motifs qui avaient fait écarter l'amendement Dérodé (1).

La loi de 1850 ayant assimilé d'une façon complète les valeurs mobilières aux valeurs immobilières, alors que la loi de frimaire n'avait édicté pour les premières que des droits inférieurs des trois quarts à ceux qui étaient édictés pour les secondes, les protestations contre la non déduction des dettes devinrent plus pressantes, MM. de Pierre en 1862 et Roulleau-Dugage en 1866, notamment, les portèrent à la tribune du Corps législatif.

En 1864, le gouvernement déposa lui-même un projet, modelé sur la loi belge de 1851, autorisant la déduction des dettes hypothécaires inscrites et ayant pour objet une créance certaine et déterminée au jour de l'ouverture de la succession. Comme corollaire à cette déduction, les droits devaient être assis sur la valeur vénale des immeubles et non plus sur le revenu capitalisé par 20. Cette dernière modification effraya le Conseil d'État, qui refusa sa sanction au projet.

Ces divers échecs n'empêchèrent pas de réclamer avec une ardeur de plus en plus croissante l'abrogation du principe de la non déduction des dettes.

En 1869, au Sénat, M. Lacaze, partisan de la réforme, la recommandait par les considérations suivantes :

« L'impôt, disait-il, peut être injuste de deux manières. Il peut l'être par l'exagération, il peut l'être par la violation de l'égalité proportionnelle ; mais, de ces deux injustices, celle qui blesse le plus, celle que l'on

(1) *Moniteur* du 26 janvier 1850, p. 294.

supporte le plus difficilement, c'est l'injustice par violation de l'égalité proportionnelle, c'est l'injustice par l'inégalité ».

La discussion aboutit à un simple renvoi au gouvernement.

A partir de 1871, malgré les charges énormes créées par la guerre, la réforme ne cesse pas d'être inscrite à l'ordre du jour de la Chambre. Ce sont les amendements ou propositions de lois de MM. Folliet en 1871, Méline en 1873, Serbet en 1874, Cherpin en 1876, de Gasté périodiquement de 1876 à 1880, Pierre en 1883, Raoul Duval en 1886. Ces divers amendements sont restés sans résultat.

De son côté, le gouvernement institua par arrêté ministériel du 14 novembre 1876, une commission à laquelle il confia l'examen approfondi de la question (1). Cette commission émit un vote favorable au principe de la déduction du passif héréditaire, mais le bénéfice ne fut accordé qu'aux dettes, constatées par actes authentiques et liquides au jour de l'ouverture de la succession.

Les travaux de cette commission furent interrompus par les événements politiques, mais ne furent pas, cependant stériles. La plupart des projets qui se succé-

(1) Cette commission était composée de MM. Léon Say, ministre des finances, président, Andral, Denormandie, Duclerc, Frank-Chauveau, Mathieu-Bodet, Cochery, Magnin, Méline, Goussard et Levavasseur. Les fonctions de secrétaire des séances étaient remplies par M. Charles Vergé.

dèrent à partir de cette époque s'inspirèrent de cette œuvre.

La commission du budget de 1838 se trouva saisie simultanément par M. Duché et par M. Borie de deux amendements, qui, malgré des différences essentielles, notamment en ce qui concerne l'assiette de l'impôt (revenu capitalisé dans le premier ; valeur vénale dans le second), s'accordaient sur le double principe de la déduction du passif et de la tarification progressive.

Ces deux innovations eurent l'assentiment de la commission ; mais la Chambre ne crut pas devoir annexer à la loi du budget une réforme fiscale aussi importante.

L'idée en fut reprise immédiatement par le gouvernement, qui chargea une commission extraparlamentaire, présidée par M. Boulanger, de préparer un nouveau projet de loi.

Ce projet, déposé sur le bureau de la Chambre par M. Tirard, ministre des finances (séance du 27 mars 1838), avait pour caractéristique la déduction facultative de toutes les dettes en capital, liquides au jour de l'ouverture de la succession et résultant d'actes authentiques, de jugements ou d'actes sous-seings privés enregistrés avant cette époque ; le passif commercial était excepté. Si les parties demandaient la déduction, elles devraient prendre pour base de l'évaluation des immeubles la valeur vénale, si elles y renonçaient, le revenu capitalisé demeurerait la base de l'évaluation, mais le denier de rehaussement était porté de 25 à 30.

Ce projet ne put être discuté avant l'expiration des pouvoirs de la Chambre, mais fut repris dès le début de la nouvelle législature et la commission chargée de l'étudier présenta par l'organe de M. Jamais un rapport constatant son accord avec le gouvernement sur les points essentiels de la réforme ; elle ne s'en séparait guère qu'au sujet du droit d'option réservé par le projet primitif aux redevables.

Ainsi amendé, ce projet fut adopté dans son ensemble par la Chambre qui en réserva l'examen détaillé pour une deuxième délibération (séance du 12 mars 1891).

Un rapport supplémentaire fut déposé par M. Boudenoot, qui étendait la réforme de la déduction du passif, non seulement aux dettes sous seings privés enregistrées un mois au plus avant l'ouverture de la succession, mais encore aux simples dettes verbales déclarées à l'enregistrement dans le même délai. M. Boudenoot introduisait de plus dans la loi la réforme du mode d'évaluation de l'usufruit de la nue-propriété.

De son côté, M. Dupuy-Dutemps présenta t en même temps un rapport, qui admettait la déduction des dettes antérieures au décès du *de cujus*, résultant d'actes authentiques ou ayant acquis date certaine et compensait le dégrèvement par un tarif progressif allant de 1/2 0/0 à 20 0/0. La vocation héréditaire était limitée au quatrième degré et les parts inférieures à 500 francs étaient affranchies de l'impôt.

Ces deux projets, qui étaient d'accord sur les grandes lignes de la réforme à accomplir, ne purent pas être discutés avant la séparation de la Chambre.

La nouvelle législature à peine ouverte, M. Burdeau déposait sur le bureau de la Chambre un important projet de loi, dont le principe était ainsi formulé dans l'article 5 : « Pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt, liquides au jour de l'ouverture de la succession et établies à cette époque par des actes authentiques ou des jugements ».

Ce projet substituait la valeur vénale au revenu capitalisé pour servir de base à l'impôt et faisait face au dégrèvement en recourant à un relèvement des tarifs proportionnels, mais il refusait d'admettre le principe de la progression.

La commission chargée d'examiner ce projet pensa qu'on pouvait sans compromettre les intérêts du Trésor s'avancer plus loin que ne l'avait fait M. Burdeau dans la voie de la déduction du passif. Elle admit que celle-ci pouvait être accordée aux dettes résultant d'actes sous seings privés enregistrés ou ayant acquis date certaine autrement que par le décès du *de cujus*, trois mois au moins avant l'ouverture de la succession. Mais elle substitua aux droits proportionnels un tarif progressif allant de 1.25 0/0 à 10.25 0/0 en ligne directe et de 15,5 0/0 à 24,5 0/0 entre personnes non parentes.

Ni M. Burdeau, ni la commission ne réussirent à faire aboutir la réforme. C'est alors que M. Poincaré, ministre des finances, déposa un nouveau projet le 24 juillet 1894 (*Journal off.*, p. 1242).

Ce projet comportait la déduction du passif, limitée aux dettes établies par actes authentiques au moins un

mois avant le décès et par jugements ; la liquidation du droit de mutation par décès sur la valeur vénale des biens avec cette restriction que cette valeur ne pourrait pas être inférieure à celle obtenue avec le système de la multiplication des revenus ; la liquidation du droit de mutation en nue-propriété ou usufruit, à titre gratuit, sur la valeur respective de la nue-propriété et de l'usufruit déterminée par l'âge de l'usufruitier ; la substitution de droits progressifs aux droits proportionnels avec une progression allant de 1 à 2,50 0/0 en ligne directe, de 3.75 0/0 à 7 0/0 entre époux, de 8,50 0/0 à 12 0/0 entre frères et sœurs, de 10 à 18,50 0/0 pour les autres successeurs.

La solution paraissait devoir aboutir, quand le ministère fut renversé et tout fut remis en question.

Le projet de M. Poincaré n'en est pas moins resté le véritable terrain des discussions qui ont abouti plus tard à la loi du 25 février 1901.

M. Ribot, qui lui succéda, modifia dans un sens plus large le principe de la déduction du passif, qu'il étendit à toutes les dettes civiles établies par titres simplement susceptibles de faire preuve en justice de même aux dettes commerciales justifiées par les livres de commerce.

Ce projet qui comportait un tarif progressif, plus accentué que celui de M. Poincaré, s'élevant jusqu'au-dessus de trois millions, fut voté par la Chambre des députés le 22 novembre 1895 et déposé ensuite sur le bureau du Sénat.

M. Cordelet, rapporteur de la commission chargée de

son examen, conclut en faveur de la déduction du passif mais refusa nettement d'abandonner le principe de la proportionnalité de l'impôt et supprima dans le texte voté par la Chambre tout ce qui était relatif au tarif progressif.

Le Sénat délibéra sur ce projet en première lecture les 3 et 7 février 1898. Au cours de la discussion MM. Strauss et Peytral déposèrent un amendement pour obtenir l'adoption du tarif progressif ; cet amendement appuyé par M. Cochery, ministre des finances fut adopté, mais M. Cordelet et la plupart des membres de la commission donnèrent leur démission. Une nouvelle commission fut élue et M. Dauphin, son rapporteur, déposa un rapport supplémentaire en juillet 1898. Le projet fut alors adopté par le Sénat en première délibération le 2 mars 1900.

Cette délibération consacrait les points suivants : établissement du tarif gradué, déduction du passif étendue même aux dettes commerciales, et nouvelles bases d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété. L'accord pouvait ainsi être tenu pour complet entre les deux Chambres, puisque tout l'intérêt de la loi se trouvait en quelque sorte concentré sur ces trois points.

Aussi, M. Caillaux, ministre des finances, voulant faire aboutir la réforme dans le plus bref délai, incorpora le projet dans la loi de finances de l'exercice 1901 pour le faire bénéficier des formalités sommaires de la procédure budgétaire.

Après de nombreuses discussions, tant à la Chambre qu'au Sénat, la loi de finances fut votée et avec elle la réforme depuis si longtemps attendue.

Cette loi du 25 février 1901, dans ses articles 1 à 22, consacre l'innovation la plus importante qui ait été introduite depuis la loi de frimaire dans la législation de l'enregistrement.

Dans l'étude que nous entreprenons, nous nous proposons, après avoir succinctement exposé les dispositions nouvelles de la loi du 25 février 1901, au point de vue du régime fiscal des successions, de rechercher quelles sont les conditions requises pour bénéficier de la déduction des dettes (1).

1. Voir pour l'indication la plus complète des divers travaux préparatoires et des nombreuses discussions législatives qui ont précédé le vote de la loi de 1901, le *Traité alphabétique des droits d'Enregistrement, supplément, v^o succession*, n^o 2 et la note.

NON RÉTROACTIVITÉ DE LA LOI

Comme toutes les lois fiscales, la loi du 25 février 1901 n'a pas d'effet rétroactif. Ce principe de la non-rétroactivité est énoncé formellement dans toutes les lois constitutives de l'enregistrement. L'article 24 de la loi du 19 décembre 1790, qui était la loi fondamentale de l'enregistrement avant la loi du 22 frimaire an VII, le formule en ces termes : « La perception des droits d'enregistrement, réglée par le présent décret et par le tarif annexe, n'aura aucun effet rétroactif. »

La loi du 22 frimaire an VII n'est pas moins formelle dans son article 73 :

« Toutes les lois rendues sur les droits d'enregistrement et toutes dispositions d'autres lois y relatives sont et demeurent abrogées pour l'avenir. Elles continueront d'être exécutées à l'égard des actes faits et des mutations effectuées avant la publication de la présente. »

Ce principe, du reste, a été nettement affirmé, au cours de la discussion de la loi de 1901, par le ministre des finances. Un sénateur, M. Dufoussat, ayant demandé, à la séance du 22 janvier 1901, si la loi s'appliquerait rétroactivement aux successions ouvertes dans les six

mois avant sa promulgation, mais non encore déclarées, ce ministre fit la déclaration suivante :

« La loi de finances, pas plus que toute autre loi, ne pouvant avoir d'effet rétroactif, il va de soi que la nouvelle disposition profitera aux successions qui seront ouvertes à partir du jour de la promulgation de la nouvelle loi. C'est tellement évident que si vous consultez le rapport général sur le budget vous verrez que nous n'avons escompté la très légère plus-value à attendre de la réforme que pour six mois. La loi accordant, en effet, aux héritiers un délai de six mois pour faire la déclaration de succession, nous avons supposé que pendant la première moitié de 1901, les déclarations ne porteraient que sur des successions soumises à l'ancien régime, et par conséquent aux anciens tarifs. »

Ce principe de la non rétroactivité des lois n'est établi que pour sauvegarder les droits acquis et les mettre à l'abri des atteintes de la loi nouvelle. En matière fiscale, de même qu'en matière civile, les lois qui modifient les tarifs ne s'appliquent donc pas aux droits acquis, mais elles atteignent tous les autres.

Or, quand un impôt est-il acquis au Trésor ? La réponse à cette question a été donnée par un arrêt de la Cour de Cassation du 4 février 1834 : « Un droit est acquis au Trésor quand il est ouvert » (1). Un droit, n'est point ouvert, ajoute le procureur général Merlin, s'il n'est pas dû ; c'est l'instant, où il commence à être dû, qui en forme et en caractérise l'ouverture.

(1) Sirey, 1834-I-97.

Faisant l'application de cette règle à la mutation par décès, il est hors de toute contestation que c'est à l'instant de l'ouverture de la succession qu'il faut se reporter pour l'application du droit. La date du titre qui a ouvert l'expectative au nouveau possesseur, tel qu'un testament, ne peut être prise en considération, c'est le décès qui réalise la mutation et qui confère un droit acquis au Trésor.

La créance du Trésor résulte du fait de la mutation ; elle prend naissance à cette époque et elle constitue dès lors à son profit un droit acquis dont l'existence est certaine. Le délai plus ou moins long que la loi accorde au débiteur n'est qu'un terme de paiement. Comme le font remarquer MM. Championnière et Rigaud et comme l'a reconnu un avis des comités de législation, de la marine et des finances au Conseil d'État du 14 novembre 1818, « ce terme ne suspend pas l'obligation, mais en retarde seulement l'exécution : il ne change rien au droit qui est acquis au Trésor et qui ne peut être modifié par aucune convention des parties contractantes. » (1)

Les successions, qui se sont ouvertes depuis le jour où la loi est devenue exécutoire, sont donc les seules qui soient soumises aux dispositions nouvelles relatives à la déduction du passif, au nouveau tarif gradué, à l'évaluation des biens meubles et des immeubles non productifs de revenus. Quant aux successions ouvertes antérieurement à la promulgation de la loi de 1901, elles

(1) *Instruction générale de la Régie*, n° 872.

restent sous l'empire des règles anciennes et, quelle que soit l'époque de leur déclaration, elles ne peuvent ni bénéficier de la déduction des charges héréditaires, ni donner lieu à l'application de la taxe progressive instituée par la loi du 25 février 1901.

Une intéressante application du principe de la non-rétroactivité de la loi nouvelle est susceptible de se produire au sujet des libéralités testamentaires faites aux établissements publics.

Les dons et legs adressés à ces établissements ne peuvent en principe et sous réserve des exceptions introduites par la loi du 4 février 1901, recevoir effet, qu'autant que l'acceptation en a été autorisée par l'administration supérieure (Code civil, art. 910). Or, bien que le décret ou l'arrêté, qui intervient pour autoriser l'acceptation, agisse à la manière d'une véritable condition suspensive, et fixe, en même temps que le droit de l'établissement, le point de départ du délai pour la déclaration et le paiement de l'impôt incombant à ce légataire, c'est, d'après le tarif et les règles en vigueur au jour du décès du testateur que le droit de mutation doit être calculé.

Ainsi, une société reconnue d'utilité publique et vouée à des œuvres d'assistance, qui obtiendrait en janvier 1903 l'autorisation d'accepter un legs fait par une personne décidée en février 1901, devra acquitter le droit de mutation par décès au taux ancien de 11 fr. 25 0/0 (décimes compris) à l'exclusion du tarif réduit de 9 0/0 sans décimes, accordé aux libéralités de cette catégorie par l'article 19 de la loi du 25 février 1901.

De même, soit en matière d'usufruits successifs, soit

en matière de rentes réversibles, le droit de mutation auquel donne naissance le décès du premier institué ne comporte ni le tarif, ni le mode d'évaluation résultant de la loi du 15 février 1901, dès lors que le décès du testateur auquel rétroagit la seconde dévolution a eu lieu antérieurement à la promulgation de cette loi. La jurisprudence est bien fixée en ce sens (1).

Lorsque des biens rentrent dans une hérédité par suite d'une condition résolutoire, les héritiers doivent faire une nouvelle déclaration et le régime qui est applicable à cette déclaration est également celui qui était en vigueur lors du décès de l'auteur de la succession (2).

Mais les règles que nous venons d'indiquer se rattachent aux principes généraux sur la rétroactivité des lois fiscales et elles ne font pas obstacle à l'application des dispositions de la loi nouvelle sur la procédure, la compétence ou le contrôle des déclarations aux successions ouvertes sous l'empire de la législation de frimaire. En effet, les parties n'ont aucun droit acquis à l'application d'une loi qui n'exerce aucune influence sur leurs intérêts (3).

(1) Le Havre, 25 juillet 1832, Instruction n° 1422 § 8 ; Lyon, 26 janvier 1867, R. P. 2658 ; Rennes, 4 août 1868, R. P. 2878 ; Colmar, 9 juin 1870, R. P. 3251.

(2) Solutions des 17 mars 1877, 9 mars 1878, 24 février 1880, citées dans le *Dictionnaire de l'Enregistrement*. V° *succession*, n° 983.

(3) Cassation 13 novembre 1877. D. 78-1-104.

PREMIÈRE PARTIE

Généralités

CHAPITRE I

LIQUIDATION ET MODE DE PAIEMENT DES DROITS

La loi du 25 février 1901 a apporté des modifications au régime fiscal des successions, tant au point de vue du tarif de l'impôt que des formes et des délais accordés pour faire la déclaration. Elle a prescrit un nouveau mode d'évaluation des biens héréditaires, autorisé l'expertise des fonds de commerce, transmis par décès et pris des précautions pour réprimer les fraudes qui se produisent relativement aux valeurs mobilières.

§ I. — Nouveaux tarifs.

La double réforme relative à la déduction du passif et au nouveau mode d'évaluation de l'usufruit et de la

nue-propriété devant entraîner une perte pour le Trésor, il fallait chercher une compensation à cette diminution de recettes dans le relèvement des tarifs des droits de succession.

Une grave question se présentait; devait-on conserver le principe de la proportionnalité de l'impôt en rehaussant les tarifs ou au contraire introduire le système de la progression? C'est à ce dernier système que s'est arrêté le législateur.

Cette conception législative nous amène à dire quelques mots de la légitimité de l'impôt progressif appliqué en 1901 aux droits de mutation par décès. On a écarté le système antérieur, d'après lequel ces droits restaient rigoureusement proportionnels à l'actif héréditaire; on a préféré les élever progressivement avec le chiffre de la part échue à chaque héritier.

Le caractère progressif attribué par la loi du 25 février 1901 aux droits de succession n'est pas une idée nouvelle: c'est une des revendications socialistes; et l'Angleterre l'a, dès 1894, introduite dans ses lois (1); la même réforme est aujourd'hui à l'ordre du jour en Italie. Mais en Angleterre, le droit ne dépasse jamais 8 0/0, tandis que chez nous, il atteint jusqu'à 18 1/2 0/0. On peut donc se demander quels arguments ont été invoqués en faveur de l'impôt progressif.

En faveur de l'impôt progressif, on a fait valoir des considérations dont: 1° les unes ont une portée générale, se fondant sur l'inégalité des sacrifices demandés aux

(1) Wahl. *Traité de droit fiscal*, t. I, n° 26.

contribuables par un impôt proportionnel; 2° les autres particulières aux successions, reposent sur le peu de fondement du droit de l'héritier. Examinons rapidement ces considérations.

1° On invoque d'abord l'inégalité des sacrifices que l'impôt simplement proportionnel exige des citoyens. Il est clair, dit-on, qu'un impôt de 10 francs pèse davantage sur un revenu de 100 francs qu'un impôt de 1000 francs sur un revenu de 10 000 francs, le premier est prélevé sur le strict nécessaire, sur la misère, tandis que l'autre l'est sur l'aisance, sur le superflu. Pour que les sacrifices soient égaux, il faut augmenter le tarif de l'impôt au fur et à mesure qu'il atteint des revenus plus considérables (1).

Mais à cette théorie qui prétend que tout impôt doit être progressif, on peut opposer une double critique : a) le système de l'impôt progressif est arbitraire dans son principe ; b), il est dangereux, car il décourage le travail et l'épargne et n'apporte au Trésor que des ressources insignifiantes.

a). — Le système de l'impôt progressif est arbitraire dans son principe. En effet, sur quoi repose cette idée,

(1) MM. Boucard et Jèze. *Eléments de la science des finances*, 2^e édition, tome II, pages 731 et suiv., défendent le principe de l'impôt progressif, mais en se fondant sur d'autres motifs, qui nous paraissent également inacceptables. Ces auteurs considèrent que l'impôt est la quote part demandée à chacun pour couvrir les dépenses publiques ; mais cette contribution ne peut être imposée aux redevables qu'en raison de l'utilité qu'elle présente pour eux. Voir aussi Stuart Mill *Principes d'Economie politique*, livre II, chapitre II § 7.

que l'on érige en axiôme, que l'État peut demander sous forme d'impôt, un sacrifice égal à tous les contribuables ? Cette règle n'est écrite nulle part. En matière d'impôt, la justice consiste, non dans un sacrifice égal, mais dans le paiement par chacun d'une même quote-part de ses revenus. En percevant l'impôt, l'État doit demander la rémunération d'un service ; plus les revenus d'un citoyen sont importants, plus les avantages qu'il retire de la société sont manifestes et il doit payer proportionnellement à ces avantages ; mais, dès qu'il a payé sa quote-part prise dans ses revenus, l'État n'a pas à comparer son sacrifice avec celui que le même impôt met à la charge d'un autre contribuable. Et, d'ailleurs comment l'État pourrait-il faire cette comparaison ? Comment savoir si deux contribuables qui acquittent le même impôt font le même sacrifice ? Le système de l'impôt progressif ne peut pas engendrer l'égalité des sacrifices : celui qui, sur 1000 francs de revenu, paiera 50 francs, c'est-à-dire 5 0/0 fera un plus grand effort que celui qui, sur 100.000 francs, acquittera 10.000 francs d'impôts ; il restera toujours à ce dernier 90.000 francs, tandis que l'autre n'aura que 950 francs. L'égalité de sacrifice est donc une chimère.

b. — L'impôt progressif, si ses tarifs sont raisonnables, ne peut donc pas réaliser l'égalité des sacrifices ; mais, si on les rend excessifs, en vue de redresser les inégalités sociales, cet impôt dégénère en une menace contre ceux qui possèdent ; on décourage, par une confiscation légale, le travail et l'épargne au grand détriment de la société tout entière. Pratiqué modérément, il ne

peut donner que des résultats illusoires. Mais si l'on établit une progression indéfinie, il aboutit bientôt à absorber la presque totalité des revenus et il devient alors une véritable spoliation ; autant vaudrait-il fixer une limite maxima que ne dépasseraient pas les fortunes humaines. On veut, sans doute n'appliquer qu'un impôt progressif tempéré, mais alors il ne donne rien ou à peu près rien au Trésor, ce sera comme le disait Proudhon « une sorte de joujou fiscal, une amusette pour ceux dont il satisfera l'envie et les tendances égalitaires ». Pour un pays de moyenne et de petite propriété comme le nôtre, il ne peut produire que des ressources insignifiantes. En Angleterre d'ailleurs, il a déjà soulevé de très vives critiques (1); la progressivité n'y a d'ailleurs été introduite que comme une réforme du régime des droits fixes auxquels donnait lieu jusqu'alors l'ouverture des successions.

« La stricte proportionnalité de l'impôt avec les ressources des contribuables. c'est-à-dire avec leurs facultés, est la seule règle juste, fixe, d'une application relativement aisée, la seule aussi qui soit de nature à inspirer au corps électoral tout entier l'économie et la bonne gestion des affaires publiques (2). »

Si l'on s'en tient aux principes généraux du droit, si l'on ne fait pas intervenir dans un débat purement juridique des questions de sentimentalité, on doit recon-

(1) Scott Moffat. (*Successions duties*), dans la *Free Review*, octobre 1894, pages 21 et suivantes.

(2) P. Leroy-Beaulieu, *Traité d'économie politique*, 1896, tome 4.

naître qu'il n'y a pas de motifs pour que le riche paie proportionnellement plus que le pauvre. L'impôt, en effet, est la rémunération des services rendus par l'État et l'on ne peut soutenir que le riche reçoive de l'État plus que le pauvre ; la plupart des services nouveaux de l'État, des départements et des communes, l'éducation, l'hygiène, l'assistance sont beaucoup plus à l'usage des classes les plus nombreuses et les moins riches de la nation que des plus élevées.

Enfin, l'on peut dire que l'impôt progressif multiplie pour l'administration les tentatives d'arbitraire ; de plus, le législateur a toutes facilités avec ce système pour changer l'assiette de l'impôt sans même avoir besoin de le dire, tout en conservant sa dénomination antérieure ; il n'a qu'à élever la progression. Le système progressif est donc dangereux, car le législateur est fatalement poussé vers une progression de plus en plus grande ; à tel point que, si la fortune d'un individu dépasse un certain chiffre, l'excédent se trouve absorbé et revient à l'État ; toute épargne se trouve découragée ; de là une décadence économique et sociale, et, en définitive, la ruine de l'État venant s'ajouter aux spoliations injustes.

2° Il y a un autre ordre de considérations qui s'appliquent au droit de mutation par décès. Tout en maintenant comme principe général le système de la proportionnalité, beaucoup de publicistes et d'hommes politiques ont pensé qu'on pouvait, pour tel ou tel impôt, adopter le système de la progression. En admettant, dit-on, que ce procédé présente encore le danger de

l'arbitraire, l'inconvénient serait restreint et l'on ajoute même que l'arbitraire peut, dans telle ou telle matière, produire de bons effets, notamment pour l'impôt sur les successions.

Les partisans de ce système fiscal se fondent sur une conception particulière du droit héréditaire : l'impôt progressif appliqué au successible à cause de mort se justifierait par la considération que l'héritage contribue à exagérer les inégalités sociales, favorise l'oisiveté et fausse la notion de propriété puisqu'elle va à ceux qui n'ont pas travaillé.

Cet argument aboutit à la négation de l'héritage, à la mainmise de l'État sur l'universalité même des biens que chaque citoyen laisse à son décès. Au surplus, ce n'est jamais par ses abus que l'on doit juger une institution, il faut l'apprécier dans son fonctionnement normal, si l'on constate qu'à ce point de vue une institution est bonne, il faut l'accepter avec les abus qui sont inhérents à son principe même. Il ne peut exister dans une même société deux principes contradictoires ; aussi il faut bien admettre que le meilleur instrument d'exploitation et de production est l'activité individuelle. Si l'on tient cette vérité pour constatée, il faut admettre l'héritage avec toutes ses conséquences. Là, où il existe des individus ayant quelque titre à recueillir une succession, il vaut mieux la leur donner que l'attribuer à l'État, parce qu'il est presumable que ces individus feront de cette fortune un usage plus productif que l'État ne saurait le faire.

La propriété sans l'hérédité serait une propriété

mélangée de collectivisme, et elle ne donnerait plus les résultats qui sont sa raison d'être. La suppression de l'héritage ferait perdre aux individus une grande partie de leur prévoyance et de leur énergie. Il ne se formerait plus de capitaux nouveaux, on vivrait sur les capitaux anciens qui s'épuiseraient peu à peu, et, en quelques générations le régime de collation des biens par l'État ramènerait la société à la barbarie primitive, car la barbarie c'est l'absence d'héritage. Aussi les collectivistes n'épargnent pas plus la famille qu'ils n'épargnent l'hérédité, et, en cela, ils sont logiques, ils savent qu'ils frappent juste car c'est l'esprit de famille qui est le grand stimulant de l'activité individuelle, c'est l'hérédité qui donne à la famille sa cohésion en créant la communauté et la solidarité des intérêts. Il n'est pas douteux que la confiscation de l'héritage, en supposant qu'elle fût possible, aurait pour conséquence la destruction de la famille elle-même.

L'hérédité apparaît donc comme une nécessité sociale et c'est comme telle qu'elle trouve sa justification et son fondement.

Ainsi, frapper les gros revenus d'une imposition notablement supérieure à celle grevant les petits revenus, ce serait empêcher la constitution du capital résultant de l'épargne et de l'accumulation des économies. C'est vainement d'ailleurs qu'on soutiendrait que l'impôt progressif sur les successions ne frappe le contribuable que lorsque la richesse est déjà créée, et qu'elle lui vient sans effort, souvent d'une manière inespérée ; s'adressant à une richesse déjà née, il n'ap-

porte pas d'obstacle à la constitution du capital, dit-on. Sans doute, mais les charges diminueront cette fortune et ne permettront pas de la reconstituer ; or, une mesure qui empêche la reconstitution d'un capital détruit n'est pas meilleure que celle qui prévient la formation de ce même capital. Il est certain que, actuellement, le commerce et l'industrie ne sont pas florissants en France, l'agriculture est en souffrance ; pour conjurer le péril, nous n'avons que l'épargne comme moyen d'action dans la petite bourgeoisie et dans les campagnes ; or, c'est précisément cette faculté d'économie que l'impôt atteint en frappant la richesse déjà créée.

L'héritier, dit-on encore, s'enrichit sans peine ; il est donc juste qu'il abandonne à l'État une portion de cet enrichissement qu'il lui doit en partie et il y consentira d'autant plus facilement qu'il garde encore la meilleure part. Mais il est aisé de répondre que les facilités plus ou moins grandes que rencontre la perception d'un impôt ne sont pas une garantie de sa légalité et de sa perfection économique. D'autre part l'enrichissement ne se produit pas toujours : loin d'enrichir la famille pour laquelle il travaille, la mort du père amène souvent une gêne ; souvent les héritiers ont à payer immédiatement une foule de frais (frais de maladie, d'enterrement, dettes courantes, etc.,) qui absorbent leur épargne et il faut quelquefois plusieurs années pour rétablir le capital qu'ils ont dû entamer, avec l'impôt progressif, cette reconstitution devient encore plus difficile surtout si la succession s'est ouverte en ligne collatérale.

En résumé, le système des taxes progressives soulève deux critiques graves : d'abord les raisons de principe qui militent contre tout impôt progressif sur les facultés des contribuables ; ensuite, et spécialement quant aux successions, il conduit logiquement à la suppression de l'héritage et à la diminution certaine du produit de l'impôt.

Par conséquent, et bien que M. Poincaré en défendant le projet de loi qu'il présentait en 1894 ait déclaré que cet impôt progressif sur les successions n'était pas dangereux parce qu'il n'était pas un impôt sur le revenu et que du reste la progression était petite, toute petite, nous pensons qu'il eût été préférable de conserver le principe de la proportionnalité.

Pourquoi l'impôt progressif ne serait-il pas dangereux pour les successions tandis qu'il l'est pour les revenus ? Il nous semble au contraire, avec M. de Lamazelle, que l'impôt progressif sur les successions est bien plus dangereux que l'impôt sur le revenu. « Lorsqu'il s'agit de l'impôt sur le revenu, ce qui s'engouffre dans les caisses de l'État pour s'y perdre, c'est une partie du revenu des citoyens, c'est-à-dire une somme destinée à des consommations pour la plupart non productives de richesses ; tandis que, lorsque l'on prend ces sommes véritablement effrayantes sur des successions, ce qui disparaît, ce qui est détruit à jamais en tombant dans les caisses de l'État, c'est une portion du capital, c'est-à-dire une portion de richesse déjà en voie de reproduction d'autres richesses ; c'est le

capital national lui-même qui se trouve diminué (1). »

Sans doute, la progression proposée par M. Poincaré, et qui, du reste, a été adoptée par le législateur, est modérée ; mais il est à craindre qu'une fois le principe de la progression admis on ne l'augmente et que l'on nous impose un tarif procédant par des sauts brusques et violents et pouvant nous conduire à l'idéal rêvé par quelques-uns, au nivellement des fortunes. Déjà une loi du 30 mars 1902 a modifié celle du 25 février 1901 en continuant jusqu'à 50 millions la progression qui s'arrêtait aux parts supérieures à un million et certainement elle sera encore augmentée ; nos budgets, en effet, s'accroissent d'année en année et les successions constituent une excellente matière imposable.

Evidemment, l'arbitraire existe aussi quand l'impôt est proportionnel ; celui-ci également, on peut l'augmenter, mais la situation n'est pas la même. Quand il s'agit d'augmenter un impôt proportionnel, c'est toute la masse des contribuables qui se sent sur le point d'être atteinte, c'est la majorité qui proteste, qui se défend, et comme elle est forte elle peut efficacement se défendre.

Au contraire, lorsque l'on veut augmenter un impôt progressif, c'est une minorité qui est atteinte et toute résistance sérieuse lui est impossible parce que la majorité toute puissante aura une tendance irrésistible à accroître la mesure de la part imposée aux riches.

Le principe de l'impôt progressif étant adopté, il

(1) Sénat, séance du 15 janvier 1901. R. P. n° 9984.

s'agissait de fixer la limite à laquelle s'arrêterait la progression. Dans le projet primitivement voté par la Chambre, la progression continuait jusqu'au-dessus de 3 millions, mais, au Sénat d'abord et à la Chambre ensuite, on a accepté la limite telle qu'elle résulte de l'article 2 : les tarifs cessent de progresser au-dessus de un million. (Nous avons vu plus haut que la loi du 30 mars 1902 a continué la progression jusqu'à 50 millions).

Le Parlement, se défiant de l'impôt progressif, n'a pas voulu lui faire la part trop grande et ce n'est pas sans résistance que ces tarifs ont été adoptés.

Au cours des discussions parlementaires, il a été produit divers amendements qui ont tous été repoussés :

I). — Amendements tendant à décharger les successions peu importantes :

A). — Chambre des députés. 1^o Amendement Borie, Vacher et Lachaud tendant à exonérer de tout droit de succession la part successorale de 1 à 2000 francs dans les successions directes, entre époux et entre frères et sœurs (1). M. Borie présentait l'exonération proposée comme un encouragement à l'épargne et une protection à la fortune en formation par le travail et les privations.

Mais cet amendement fut combattu par le rapporteur M. Mesureur et par M. le ministre des finances, qui firent valoir le peu d'importance du dégrèvement

(1) Chambre des députés, séance du 15 novembre 1900 ; *Journal officiel* du 16 novembre 1900, p. 2066 et suiv.

pour chacun des redevables et la perte considérable qui en résulterait pour le Trésor et qui devrait nécessiter une compensation.

2^e. Amendement Piou : « Toute succession en ligne directe ou entre époux inférieure à 2000 francs sera affranchie du droit de mutation par décès ». L'impôt foncier, disait-il, est moindre pour les contribuables gênés, la taxe successorale ne saurait non plus frapper le pauvre sans merci, toutes les lois fiscales doivent être dominées par le même principe du dégrèvement du contribuable qui n'a rien ou presque rien.

Cet amendement fut combattu par les arguments qu'on avait déjà opposés à celui de M. Borie : déficit de 5 à 25 millions suivant que l'on applique l'amendement à la succession tout entière ne dépassant pas 2.000 francs ou à la part successorale ne dépassant pas 2.000 francs, et nécessité de la discipline pour mener à bien la réforme entreprise. L'amendement ne fut pas pris en considération (Chambre, séance du 15 novembre 1900).

B). — Sénat : 1^o Amendement Pichon (séance du 17 janvier 1901). Il avait pour objet de calculer les droits : a) pour les parts nettes inférieures à 12.000 francs, sur la valeur des deux tiers de chaque part ; b) pour les parts nettes supérieures, sur la valeur de chaque part nette diminuée de 4.000 francs. Cet amendement fut rejeté par le Sénat ;

2^o Amendement Richard-Waddington (séance du 15 janvier 1901) tendant à opérer pour les successions au-dessous de 5000 francs une déduction de 1.000 francs pour le calcul des droits ;

3° Enfin l'amendement Gourju et Monsservin qui exemptait de tout impôt les parts successorales égales ou inférieures à 1.000 francs en ligne directe, entre époux et entre frères et sœurs et qui taxait à 0 fr. 50 0/0 les parts successorales égales ou inférieures à 2.000 francs entre les mêmes personnes.

II). — Amendements modifiant la tarification :

A). — Chambre des Députés : 1° Amendement Borie, qui étendait la progression plus loin que ne l'admettait le gouvernement. (Il fut retiré par son auteur, Chambre des députés, séance du 15 novembre 1900).

2° L'amendement Albert Poullain introduisant à partir des quatrième, cinquième et sixième degrés de parenté un tarif progressif allant de 50 à 85 0/0, les successions devant être recueillies par l'État à partir du septième degré. Mais M. le ministre des finances fit remarquer avec raison que la disposition proposée sortait du domaine de la législation fiscale pour se rattacher au droit civil.

3° Plusieurs amendements (de MM. Anthime Ménard, Poullain, Dracke, Laurent-Bougère) avaient pour objet de pousser la progression plus loin que le projet sur les grosses successions et affectaient les produits de la taxation à un objet déterminé. (Amortissement de la dette publique, affectation à la caisse des travailleurs, dégrèvement du droit sur les petites ventes d'immeubles ruraux ou de l'impôt foncier). Tous ces amendements furent rejetés (1).

(1) Ch. des députés. Séance du 19 novembre 1900. *J. off.* du 20 novembre.

B. Sénat : 1° L'amendement Gourju et Monsservin portait la progression au-delà de un million (ce desiderata a reçu ultérieurement satisfaction par la loi du 30 mars 1902) ; 2° l'amendement Alfred Rambaud ayant à peu près le même objet et dont nous parlerons au cours de notre étude.

III. Amendements ayant pour but d'édicter des exonérations de tarifs en raison du nombre d'enfants du contribuable.

A). — Chambre des députés : 1° amendement Bompart ; 2° amendement Lasies : « lorsque l'héritier sera père de famille, il paiera 1 0/0 de moins par nombre d'enfants, au-dessus de 5 enfants, il sera exempt de tous droits (1).

B). — Sénat : 1° amendement Piot, Bernard, etc., tendant à augmenter les droits lorsqu'il n'y aura qu'un ou deux enfants, et à le diminuer graduellement lorsqu'il y en aura un plus grand nombre (2).

2° Amendement Dufoussat (séance du 22 janvier 1901) (3) élevant d'un quart en plus les droits de mutation dans toute succession en ligne directe au-dessus de 5000 francs, recueillie par un seul héritier et dans toute hérédité en ligne collatérale ou entre personnes non parentes, quel que fût le chiffre de l'héritage. Cet amendement fut repoussé par le motif qu'il entraînait une majoration d'impôts considérables et constituait une

(1) *Journal Officiel*, 20 novembre 1900, p. 2142.

(2) *Journal Officiel*, 18 janvier 1901, p. 42.

(3) *Journal Officiel*, 23 janvier 1901.

véritable pénalité, injustifiable d'ailleurs, atteignant les auteurs d'un enfant unique.

Les nouveaux tarifs ne comprennent aucun décime, et cette disposition est facile à expliquer. L'addition de décimes au principal des impôts était justifiée dans l'origine par l'intention de conserver à ces taxes supplémentaires un caractère provisoire et accidentel et d'en faciliter la suppression sans qu'il fût besoin de recourir à un remaniement des tarifs, mais ce caractère n'a pas tardé à leur être enlevé ; le maintien des taxes additionnelles est devenu la règle et la suppression l'exception. Un cinquième des droits d'enregistrement était perçu à ce titre avant la promulgation de la loi de 1901. A quoi bon dès lors compliquer la comptabilité des agents de l'administration !

La réunion des décimes au principal présente l'avantage de prémunir le contribuable contre les chances d'erreur résultant des indications portées à sa connaissance par les textes législatifs, où le plus souvent figure seul le principal de l'impôt. Si chacun des tarifs nouveaux avait dû subir l'addition de décimes, c'eût été une source d'erreur et un accroissement inutile de travail pour les employés (1).

D'après la loi du 25 février 1901, pour le calcul des droits de mutation par décès, les héritiers sont divisés en sept catégories :

1° ligne directe ;

2° entre époux ;

(1) V. *Exposé des motifs*, Poincaré, R. P. n° 8445.

- 3° entre frères et sœurs ;
 4° entre oncles ou tantes, neveux ou nièces ;
 5° entre grands-oncles ou grand tantes, petits-neveux
 ou petites-nièces et entre cousins germains ;
 6° entre parents aux 5° et 6° degrés ;
 7° entre parents au-delà du 6° degré et personnes non
 parentes.

Tableau des nouveaux tarifs

(L. L. 25 février 1901, art. 8 ; 30 mars 1902, art. 10).

Indication des degrés de parenté	1 à 2.000	2.001 à 10.000	10.001 à 50.000	50.001 à 100.000	100.001 à 250.000	250.001 à 500.000	500.001 à 1.000.000	1.000.001 à 2.000.000	2.000.001 à 5.000.000	5.000.001 à 10.000.000	10.000.001 à 50.000.000	au-dessus
1° Ligne di- recte....	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0
2° Entre époux...	1 »	1.25	1.50	1.75	2 »	2.50	2.50	3 »	3.50	4 »	4.50	5 »
3° Entre frères et sœurs...	3.75	4 »	4.50	5 »	5.50	6 »	6.50	7 »	7.50	8 »	8.50	9 »
4° Entre pa- rents au 3° degré.	8.50	9 »	9.50	10 »	10.50	11 »	11.50	12 »	12.50	13 »	13.50	14 »
5° Entre pa- rents au 4° degré.	10 »	10.50	11 »	11.50	12 »	12.50	13 »	13.50	14 »	14.50	15 »	15.50
6° Entre pa- rents aux 5° et 6° degré....	12 »	12.50	13 »	13.50	14 »	14.50	15 »	15.50	16 »	16.50	17 »	17.50
7° Entre pa- rents au- delà du 6° degré et person- nes non parentes.	14 »	14.50	15 »	15.50	16 »	16.50	17 »	17.50	18 »	18.50	19 »	19.50
	15 »	15.50	16 »	16.50	17 »	17.50	18 »	18.50	19 »	19.50	20 »	20.50

Ainsi qu'on vient de le voir, les parents au-delà du sixième degré sont assimilés aux personnes non parentes. Bien que cette règle ne soit pas en harmonie avec le Code civil qui étend la faculté successorale jusqu'au douzième degré ; elle se justifie cependant, car, au delà du sixième degré, la parenté est purement nominale et la loi fiscale n'a pas à en tenir compte.

Le nouveau tarif applicable aux successions entre époux est toujours le même ; il n'y a plus à tenir lieu maintenant du titre auquel l'époux survivant vient à la succession de son conjoint.

Le principe de la progressivité souffre une exception en matière de legs faits à certains établissements publics charitables et hospitaliers ; la loi nouvelle contient une double faveur en ce qui les concerne : les droits sont réduits de 11.25 0/0 à 9 0/0 et ils échappent à la progression. C'est le caractère de l'œuvre, qui explique l'abaissement des tarifs et c'est parce qu'il n'y a pas, pour les libéralités de ce genre, qui reçoivent une affectation spéciale, à tenir compte de leur importance pécuniaire, qu'ils n'ont pas été soumis à la progression.

Cette double faveur admise par la loi est-elle suffisante ? La question a été assez vivement agitée au sein du Parlement. M. le député Lebret proposa d'abord à la Chambre d'affranchir les dispositions dont il s'agit de tout impôt et de ne les soumettre qu'à un droit de statistique de dix centimes pour cent francs ; puis, au cours de la discussion, il demanda qu'elles fussent soumises aux tarifs édictés pour la ligne directe.

L'honorable député justifiait son amendement en

disant que les dons et legs de bienfaisance doivent être dispensés, ou, au moins, traités avec une grande bienveillance, parce qu'ils sont destinés aux pauvres.

« Quand les départements, communes, etc., accomplissent la haute mission sociale qui leur est confiée, ils font, en somme, une œuvre qui incombe à la collectivité ; et, si l'Etat n'intervient pas toujours directement pour remplir le devoir de solidarité qui s'impose à la société, si, pour assurer la bonne organisation de l'assistance, il se substitue, par une sorte de division du travail, tous ces intermédiaires, qui sont les départements, les communes et les établissements publics, la nature de l'œuvre accomplie, s'en trouve-t-elle modifiée ? Assurément non.

« Toutes les fois, que les donations, que les legs charitables s'adressent à l'Etat, il n'est perçu aucun droit pour l'enregistrement et l'intégralité de la somme donnée ou léguée arrive aux vrais destinataires, aux pauvres, sans que l'enregistrement n'ait rien happé au passage.... Pourquoi voulez-vous qu'il en soit autrement lorsque la nature de l'œuvre étant la même, c'est une commune, un hospice ou un bureau de bienfaisance, qui sont chargés de recevoir d'une main, pour, de l'autre, distribuer au pauvre ? » (1).

Cet amendement fut combattu par M. Doumergue, tout d'abord parce qu'il serait de nature à détruire l'équilibre de la loi et à en empêcher le vote ; ensuite, parce qu'il favorisait les biens de mainmorte.

(1) *Journal Off.* du 17 novembre 1900, p. 2108.

Vainement M. Lebreton répondit que si la mainmorte opère au profit des congrégations non autorisées, elle n'opère pas à l'égard des dons et legs faits directement et ouvertement à des établissements d'utilité publique, qui ne peuvent être acceptés qu'avec l'autorisation du gouvernement.

L'amendement, combattu par la commission et le ministre des finances, fut repoussé.

Pour bénéficier du tarif de faveur édicté par l'article 19, les legs faits aux départements et aux communes doivent avoir été affectés par la volonté expresse du testateur à des œuvres d'assistance, c'est-à-dire à toute institution dont le but est d'apporter un soulagement à la misère et aux maladies qui frappent l'humanité. L'originalité des services d'assistance est, en effet, de remédier à l'insuffisance de l'organisation sociale et de secourir ceux qui sont hors d'état de lutter par suite de l'âge, de la maladie, de la misère. Le tarif de faveur s'applique même à la libéralité qui s'adresse à des établissements de bienfaisance dont la gratuité n'est pas absolue, c'est, du reste, ce qui résulte des discussions parlementaires. Ce qu'il faut envisager, en effet, c'est le caractère dominant de l'établissement.

L'impôt se calcule sur la part nette recueillie par chaque héritier, au lieu d'être perçu, comme autrefois, sur l'ensemble global de l'héritage. Ainsi, si l'on suppose une succession comportant un actif brut de 160.000 francs et 40.000 francs de dettes, ladite succession, répartie également entre trois héritiers, la part nette de chacun d'eux sera de 40.000 francs. Pour calculer les droits

que chaque héritier paiera, il faut fractionner sa part par tranches conformément au tableau inséré à l'article deux et chaque tranche doit être soumise au tarif particulier qui lui correspond. Dans l'exemple que nous venons de prendre, une part nette héréditaire de 40.000 francs paiera en ligne directe 570 francs, savoir :

1 0/0 sur 2.000 francs. . . .	20 fr.
1 25 0/0 sur 8.000 francs. . . .	100 fr.
1,50 0/0 sur 30.000 francs. . . .	450 fr.
<u>totaux. . . 40.000 francs. . . .</u>	<u>750 fr.</u>

Par application de l'article 2 de la loi du 27 ventôse an IX les droits continuent à être perçus sur les sommes arrondies de vingt francs en vingt francs. Une exception à ce principe a été cependant apportée par la loi du 30 mars 1902 dans son article 11 qui est ainsi conçu: « Par dérogation à l'article 2 de la loi du 27 ventôse an IX, le droit de mutation par décès suivra les sommes de franc en franc, lorsqu'il s'agira de parts nettes ne dépassant pas cinq cents francs. »

§ II. — Bureau compétent pour recevoir les déclarations. Délais.

La loi du 25 février 1901 n'exige pour chaque succession qu'une déclaration unique au bureau du domicile du *de cuius*. Cette innovation a été rendue nécessaire par l'admission du principe de la déduction du passif, et surtout par l'adoption du tarif progressif. D'une part, en effet, l'impôt progressif étant adopté, il serait impossible de calculer les droits à percevoir sans

connaître la valeur de l'ensemble de la succession ; d'autre part, il est évident que la déduction des dettes pourrait diminuer dans de notables proportions l'importance des droits à percevoir. On était donc obligé dans ces conditions de centraliser dans un seul bureau toutes les opérations qui intéressent une même succession.

Aux termes de l'article 16, un seul bureau est donc compétent pour recevoir la déclaration de la succession du *de cujus*, celui de son domicile ; mais comment déterminer ce domicile ?

« Le domicile de tout Français, quant à l'exercice de ses droits civil est au lieu où il a son principal établissement (art. 102, C. civ.) ; ce domicile est fixé soit par la loi, soit par la volonté de l'homme : « Au premier cas, le domicile est appelé domicile de droit, au second cas, on peut le nommer domicile de fait » (Aubry et Rau, *Cours de droit civil français*, 5^e édition, t. 1^{er}, p. 886).

Les articles 107 et 108 du Code civil nous indiquent les personnes qui ont un domicile de droit.

Le domicile de fait se détermine par la double déclaration faite par le *de cujus*, tant à la municipalité de son habitation précédente qu'à celle du lieu où il s'est établi, de son intention de fixer ou de transférer son domicile.

A défaut d'une pareille déclaration, l'appréciation des faits caractéristiques du domicile est abandonnée aux tribunaux. Au nombre des circonstances les plus significatives, l'on peut mentionner : l'établissement du ménage (Req. 11 mai 1887. S. 87-1-376) ; l'exercice permanent d'un commerce ou d'une industrie (Poitiers,

17 novembre 1875, D. P. 76-2-165) ; (Req. 10 mars 1879 S. 79-1-465) ; le paiement de la contribution personnelle (Req. 19 mars 1813. S. 13-1-22) ; l'exercice des droits politiques (Req. 19 décembre 1887. S. 90-1-451) ou de fonctions n'impliquant pas le domicile de droit (Req. 14 février 1855. S. 56-1-239).

Mais ces présomptions, ainsi qu'il convient de le remarquer avec MM. Aubry et Rau, ne sauraient limiter le pouvoir d'appréciation du juge, « qui, dans le cas même où elles se trouveraient réunies en plus ou moins grand nombre, ne serait pas obligé d'admettre l'établissement du domicile dans le lieu auquel elles se rattacheraient ». (*Op. cit.* t. 1^{er} § 144 p. 896).

Du reste, l'administration a décidé que, s'il y a doute sur le véritable domicile du *de cuius*, il convient d'accepter comme régulière la déclaration spontanément souscrite au bureau de l'une des résidences du défunt, attendu que nul, mieux que les héritiers, n'est à même d'apprécier les circonstances permettant de déterminer le domicile de fait de leur auteur (Sol. 9 décembre 1893 et 5 janvier 1897. J. E. 25165).

A défaut de domicile en France, la succession sera payée au bureau du lieu du décès, ou, si le décès n'est pas survenu en France, à ceux des bureaux qui seront désignés par l'administration.

Le projet du gouvernement portait : « à *celui* des bureaux... » c'est sur les observations de M. le député David que le mot *celui* a été remplacé par le mot *ceux*.

« La modification introduite, dit l'honorable député,

peut avoir une grande importance, car l'article 16 vise les décès de nos nationaux surtout à l'étranger. Il paraît excessif d'imposer à des héritiers le lourd fardeau d'un voyage à Paris, par exemple, pour venir y régler les droits de succession de leur auteur.

« D'un autre côté, dans une administration où les bureaux de première classe prennent un accroissement tous les jours plus grand, tandis que le rapport des bureaux de moindre importance diminue, il est avantageux de donner aux receveurs des petits bureaux des recettes qui leur manquent aujourd'hui, ce qui rend de plus en plus difficile le recrutement du personnel de l'enregistrement. » (*Journal off.* 17 novembre 1900, p. 2186.)

Il semble résulter du texte que l'administration pourra attribuer à plusieurs bureaux le soin de recevoir les déclarations d'une même succession, mais ce n'est pas le sens qu'il faut lui attribuer. Les héritiers des personnes domiciliées et décédées à l'étranger sont libres d'opter pour celui des bureaux désignés par l'administration qui est le mieux à leur convenance. Ainsi, alors même que les biens français de la succession seraient situés à Lille, ils peuvent souscrire leur déclaration à Bordeaux.

Mais les redevables doivent comprendre dans la déclaration passée au bureau qu'ils ont choisi toutes les valeurs dépendant de l'hérédité, quelle que soit leur assiette sur notre territoire (Inst. 3051). Il est manifeste, en effet, que l'impôt étant progressif et son paiement devant par cela même être nécessairement centralisé

dans un bureau unique, il ne peut pas y avoir plusieurs bureaux désignés pour une seule succession (1).

Ce qui vient d'être dit de l'étranger domicilié et décédé hors de France, concerne, par identité de motifs, la succession d'un Français domicilié et décédé en Algérie ou dans toute autre colonie.

Comme par le passé, les redevables doivent souscrire une déclaration détaillée sur une formule créée par l'article 11 de la loi du 6 décembre 1897. Toutefois, en ce qui concerne les immeubles situés dans la circonscription d'un bureau autre que celui où est passée la déclaration, le détail doit être présenté non dans cette déclaration, mais distinctement pour chaque bureau de la situation des biens sur une formule fournie gratuitement par l'administration et signée par le déclarant.

Cette mesure a été prise pour fournir à la Régie un moyen de contrôler la consistance et la valeur des biens.

La loi de 1901 n'a apporté aucune modification aux règles de la solidarité des cohéritiers pour le paiement des droits de mutation.

Les délais accordés pour souscrire les déclarations n'ont pas varié, sauf en ce qui concerne les biens légués

(1) Les bureaux désignés par l'administration sont ceux de :

1 ^o Paris (1 ^{re} des successions).	8 ^o Nice (1 ^{re} des successions.)
2 ^o Lille —	9 ^o Pau —
3 ^o Lyon —	10 ^o Belfort —
4 ^o Marseille —	11 ^o Briey —
5 ^o Bordeaux —	12 ^o Lunéville —
6 ^o Nancy —	13 ^o Pont-à-Mous-
7 ^o Annecy —	son —

(Inst. nos 3051, 3058, 3067).

aux départements, communes, établissements publics et d'utilité publique dans les conditions prévues par l'article 19 de la loi du 25 février 1901.

Au cours de la discussion de la loi, M. Bouctot proposa d'étendre les délais à un an pour les déclarations des successions frappées de droits supérieurs à 3 0/0. L'impôt étant augmenté, il était juste, affirmait-il, de donner aux contribuables plus de facilité, pour l'acquitter. Cette proposition fut repoussée à bon droit, nous semble-t-il, sur les observations du ministre des finances. Celui-ci, en effet, a la faculté de proroger les délais dans les circonstances où les héritiers ont besoin d'un supplément de délai et il ne se refuse jamais à le leur accorder ; de plus, il est rare que les grosses successions, qui étaient surtout visées dans la proposition de M. Bouctot, ne comprennent pas des valeurs mobilières qui permettent d'acquitter facilement l'impôt.

Sous l'empire de la loi de frimaire, lorsqu'un legs était fait à un établissement public, les héritiers devaient payer, dans les six mois du décès du testateur, les droits dus sur ce legs suivant leur degré de parenté et sans attendre que l'autorisation d'accepter la libéralité soit accordée. Aujourd'hui le droit ne sera acquitté que dans les six mois qui suivront l'autorisation, pourvu que celle-ci ait été donnée dans les deux ans, à compter du décès (article 19).

Si l'autorisation n'est accordée qu'après le délai de deux ans et que, tant par suite du jeu des tarifs progressifs que par l'application à la libéralité du taux de 9 0/0, l'impôt payé par les héritiers est supérieur à celui qui

est dû par l'établissement gratifié, l'héritier pourra-t-il demander au Trésor le remboursement de ce qui a été payé en trop? Les droits qu'il a acquittés ont été régulièrement perçus et il semblerait qu'aux termes de l'article 60 de la loi de frimaire, ils ne devraient pas être restitués. Nous pensons cependant que l'excédent devra être remboursé pourvu que l'héritier en fasse la demande dans les deux ans de la recette, car, bien que régulière, la perception effectuée par l'héritier ne constitue en fait, par suite de l'effet rétroactif de l'acceptation, qu'un versement provisoire, un acompte à valoir sur les droits réellement dus par un autre débiteur.

Le délai de faveur établi par l'article 19 n'est accordé pour le paiement des droits qu'à l'égard des legs dont l'effet est subordonné par l'article 910 du Code civil à une autorisation de l'administration supérieure, et toutes les fois que cette autorisation n'est pas exigée, les établissements gratifiés se trouvent dans la même situation que tout autre légataire particulier, les droits applicables aux legs faits en leur faveur doivent alors être acquittés dans les délais de droit commun.

La question de délais ne touchant pas au fond du droit mais à la forme, à la procédure des déclarations, il y a lieu, en vertu du principe que les lois de procédure rétroagissent, de décider que la disposition de l'article 19 relative à la prolongation des délais doit s'appliquer aux successions ouvertes avant l'entrée en vigueur de la loi nouvelle (1).

(1) Commentaire de la loi du 25 février 1901. *Rev. enreg.* art. 2622, n° 2.

Le dernier paragraphe de l'article 19 spécifie que la prolongation des délais ordinaires accordée à l'héritier ou au légataire universel « ne porte pas atteinte à l'exercice du privilège que l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII accorde au Trésor sur les revenus des biens à déclarer ». Cela, semble-t-il, était assez inutile à dire, les questions de délai et les questions de privilège étant absolument distinctes l'une de l'autre.

Sans entrer dans le détail de la jurisprudence relative à l'étendue de ce privilège, nous devons rappeler qu'il n'affecte à aucun degré les capitaux mobiliers ou immobilier de la succession, parmi lesquels doivent être rangés les fruits échus ou simplement courus antérieurement au décès et que les revenus postérieurs échappent eux-mêmes à son exercice à partir du jour où ils passent aux mains des tiers, par exemple au moyen de la transcription du contrat de vente ou du procès-verbal de saisie de l'immeuble qui les produit.

§ III. — Règles spéciales aux successions de personnes domiciliées en Corse ou possédant des biens ayant une assiette déterminée dans ce département.

Le régime fiscal des successions en Corse n'est pas le même que celui qui est en vigueur sur le continent. Il a été réglé par un arrêté du 21 prairial an IX, connu sous le nom d'arrêté Miot.

Cet arrêté, qui a force de loi, a apporté en Corse les dérogations suivantes aux règles tracées par la loi du 22 frimaire an VII en ce qui concerne la liquidation et le payement des droits de mutation par décès :

1° La valeur imposable des immeubles situés en Corse est déterminée en capitalisant par cent le montant de la contribution foncière.

2° Tout délai est supprimé pour le paiement des droits de mutation par décès exigibles en Corse conformément à la loi du 22 frimaire an VII ; l'administration est fondée à poursuivre le recouvrement de ces droits, dès qu'elle a connaissance de l'ouverture de la succession, mais de leur côté, les redevables n'encourent aucune pénalité s'ils ne les ont pas acquittés dans les six mois du décès.

Les lois générales ne dérogeant pas aux lois spéciales sur les points que celles-ci ont réglés, ces dispositions particulières continuent d'être applicables sous l'empire de la loi du 25 février 1901. Mais, sous tous les autres rapports, notamment en ce qui concerne les tarifs, la déduction du passif, le mode d'évaluation de l'usufruit de la nue-propriété, la désignation du bureau compétent pour recevoir la déclaration et encaisser les droits, cette loi est devenue exécutoire en Corse comme dans les autres départements français.

La combinaison des règles particulières édictées par l'arrêté du 21 prairial an IX avec les règles générales, peut donner lieu à quelques difficultés que nous devons examiner.

1° Si le défunt était domicilié en Corse et ne possédait pas de biens ayant une assiette déterminée hors de ce département, rien ne sera changé, nous semble-t-il, au régime institué par l'arrêté Miot, en ce qui concerne la détermination de la valeur imposable des

immeubles et l'absence de délai pour le paiement des droits. On ne saurait, en effet, appliquer en Corse la disposition de l'article 12 de la loi du 25 février 1901 d'après laquelle les droits de mutation par décès doivent être liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu.

Toutefois, les biens héréditaires ayant une assiette déterminée dans la circonscription de plusieurs bureaux en Corse devront, le cas échéant, être déclarés désormais, comme les valeurs incorporelles dépendant de la succession, au bureau du domicile du défunt.

2° Le défunt était domicilié en Corse et possédait des biens ayant une assiette déterminée dans d'autres départements, à quel bureau devront-ils être déclarés ? Il n'y a aucun doute que le bureau compétent est celui du domicile du *de cujus* ; mais, tandis que les valeurs incorporelles et les biens ayant une assiette déterminée en Corse resteront, en ce qui concerne la détermination de la valeur imposable des immeubles et le paiement des droits régis par les dispositions spéciales à l'île, l'on devra appliquer aux biens ayant une assiette déterminée sur le territoire continental de la France, la loi en vigueur au lieu de leur situation.

En conséquence, la valeur imposable des immeubles situés en France sera déterminée conformément aux règles établies par la loi du 25 février 1901. De plus, les redevables seront astreints, sous peine d'un demi-droit en sus, à acquitter au bureau du domicile du défunt, dans les six mois du décès, les droits applicables tant à

ces immeubles qu'aux biens mobiliers corporels situés en France.

3^e Une troisième difficulté peut se présenter : Le défunt était domicilié en France et possédait des biens ayant une assiette déterminée en Corse ; dans quel délai les redevables devront-ils acquitter les droits applicables à ces immeubles et aux objets corporels situés en Corse ? Il nous semble qu'ils ne seront pas obligés d'acquitter les droits dans le délai fixé par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII et qu'ils n'encourront de ce chef aucune pénalité pour retard.

De même, bien que déclarés en France, les immeubles situés en Corse devront être évalués pour la perception d'après le mode de capitalisation qui leur est propre, c'est-à-dire d'après les règles édictées par l'arrêté du 21 prairial an IX.

§ IV. — Détermination de l'actif héréditaire

La déclaration doit comprendre tout l'actif mobilier et immobilier du *de cujus* existant lors de son décès. Mais, lorsque l'un des cohéritiers a reçu du défunt une donation sujette à rapport, conformément aux articles 843 et suivants du Code civil, faut-il tenir compte de ce rapport pour la détermination de la part de chacun des héritiers soumise à l'impôt ?

Il ne s'agit pas, bien entendu, de frapper deux fois du droit de mutation des sommes ou valeurs qui ont déjà été assujetties au droit proportionnel, lors de la transmission entre vifs. La jurisprudence reconnaît que le droit

de mutation par décès n'est pas dû sur les valeurs rapportées soit en nature, soit en moins prenant à la succession du défunt (1).

La question est seulement de savoir s'il ne convient pas de réunir aux biens existant au décès les valeurs sujettes à rapport, de calculer sur le total la part revenant à chaque cohéritier, et de déduire ensuite de la part de l'héritier gratifié, pour la liquidation de la taxe successorale, les valeurs ayant déjà supporté le droit de donation ?

Soit une succession, comprenant au décès un actif net de 750.000 francs, dévolue par égales parts à trois cohéritiers en ligne directe, dont l'un a reçu en avancement d'hoirie une donation de 150.000 francs. Si l'on calcule l'impôt sur les seuls biens existant au décès, la part de chaque successible sera de 250.000 francs et il sera dû au Trésor $4595 \text{ fr.} \times 3 = 13.785$ francs. Si l'on suit au contraire les règles du rapport, chaque successible gratifié devant remettre à la succession du donateur les sommes recues en avancement d'hoirie, la masse héréditaire sera portée à 900.000 francs, et la part de chaque héritier à 300.000 francs. Seulement, il faut remarquer que l'héritier gratifié ne prend que 150.000 francs de biens existant au décès, le surplus ayant déjà été imposé lors de la libéralité. Il ne paiera donc la taxe progressive que sur 150.000 francs, soit 2.595 francs, et ses deux cohéritiers, recevant chacun 300.000 francs de valeurs successorales, acquitteront $5145 \text{ fr.} \times 2 = 11.690$

(1) *Traité alph. V^o Succession* n^o 41.

francs; le total général à verser au Trésor sera de 14.285 francs.

La question a été controversée. Les commentateurs de la loi de 1901 sont généralement d'avis qu'il convient d'effectuer le rapport des sommes ou valeurs données en avancement d'hoirie pour fixer la part des héritiers dans l'actif existant au décès (1). D'autres estiment que le rapport est dû pour le calcul du droit, mais n'admettent l'imputation de la valeur rapportée sur la part successorale du donataire que dans l'hypothèse d'un rapport effectué en moins prenant et ils la rejettent au cas de rapport en nature (2).

L'administration s'est rangée à une troisième doctrine, qui nous paraît plus juridique; elle estime que les biens donnés sont irrévocablement sortis du patrimoine du donateur, et, que, pour l'application du droit de mutation par décès, il est impossible de faire état des rapports dus à la succession. Les avancements d'hoirie réalisés par voie de donation ont supporté l'impôt d'après le tarif spécial aux contrats de cette nature, et la mutation qui s'opère par le décès du *de cuius* est absolument distincte de la transmission effectuée entre vifs à titre gratuit; chacune d'elles doit être considérée isolément pour l'application des tarifs (3).

Le système adopté par l'administration pour le calcul des parts nettes héréditaires aboutit, en conséquence

(1) Sic, M. Besson. *Réforme fiscale des successions*, n^{os} 65 et s.

(2) *Traité alphabétique, supplément*, V^o Succession, n^o 361 2.

(3) *Instruction* 3058, p. 21.

à une perception moins élevée que si les rapports en moins prenant entraient en ligne de compte (1).

Une difficulté peut se présenter à propos de la liquidation de la taxe exigible sur les biens réintégrés dans l'hérédité par suite d'un fait juridique quelconque déter-

(1) Voir toutefois une espèce curieuse, rapportée R. E. 3050-2, où le système de l'administration conduit à une perception plus rigoureuse que s'il était tenu compte des rapports. Il s'agit du cas où une succession est échue à quatre enfants pour 1/5 chacun et à deux petits enfants, représentant un enfant prédécédé pour 1/10 chacun; deux des enfants doivent un rapport, l'un de 70.000 francs, l'autre de 60.000 francs, l'actif réel existant au décès est de 1.870.000 francs.

I. — On ne tient pas compte du rapport; l'actif

successoral est de.	1.870.000	»
dont 1/5.	374.000	»
et le 1/10.	187.000	»

Il est dû sur 374.000 fr. 7695 fr., soit pour 4 enfants. 30.780 »

sur 187.000 fr. 3335 fr., soit pour 2 petits-enf. 6.670 »

Ensemble. . . . 37.450 »

II. — On tient compte du rapport, l'actif global

est de: 1 870.000 + 130.000.	2.000.000	»
dont 1/5.	400.000	»
et le 1/10.	200.000	»

Le premier enfant (rapport de 70.000) doit sur 330.000. 6595

Le deuxième — (— 60.000) doit sur 340.000. 6845

Le troisième enfant — 400.000. 8345

Le quatrième — 400.000. 8345

Les deux petits enfants sur chacun 200.000 fr. 3.595. 7190

Ensemble. . 37.320

C'est-à-dire une somme moindre que si l'on suit le système adopté par l'Administration.

Aussi il est à prévoir que, dans un temps plus ou moins rapproché, la question sera soumise par les redevables aux tribunaux.

minant un accroissement de la valeur imposable de la succession. L'on devra dans ce cas, nous semble-t-il, tenir compte des valeurs précédemment déclarées pour déterminer le taux applicable aux biens qui ont fait retour à l'hérédité, et non pas faire abstraction de ces valeurs et considérer la nouvelle déclaration comme s'il s'agissait d'une succession absolument distincte.

Sans doute, l'action du Trésor et les délais pour souscrire la déclaration complémentaire ne s'ouvrent qu'à compter de la décision judiciaire ou de l'acte qui a fait entrer dans l'hérédité une valeur nouvelle ; il n'en est pas moins vrai qu'en droit, la mutation remonte au décès de l'auteur de la succession et qu'il ne s'est produit qu'une seule dévolution héréditaire.

La loi du 25 février 1901 n'a rien innové en ce qui concerne les règles suivies jusqu'à ce jour pour le calcul des legs de quotité disponible. Il faut réunir à la masse des biens existant au décès, ceux dont le défunt s'était dessaisi par actes de donation entre vifs, conformément à l'article 922 du Code civil.

S'il y a doute sur l'étendue que le testateur a entendu assigner à sa libéralité, il y a lieu d'accepter l'interprétation des parties elles-mêmes, c'est ce qui a été reconnu par la Direction générale dans plusieurs solutions (1). Il n'en serait autrement que s'il n'y avait réellement pas matière à interprétation (2).

(1) Solutions du 11 décembre 1874 ; 28 juillet 1877 ; 20 janvier 1883 ; 16 mars 1885 ; 22 janvier 1886 ; 3 juin 1887. Voir aussi jugement de Montmorillon du 15 mai 1878, R. P. 5196.

(2) Solutions des 9 avril 1878 et 10 septembre 1881.

Lorsqu'une donation excessive est réduite à une portion supérieure à celle de la loi, le droit de mutation par décès peut être exigé sur cette portion. Ainsi, dans une espèce où l'époux prédécédé avait fait donation de la toute propriété de ses biens à son conjoint, et où, à raison de l'existence d'un enfant, les parties avaient dans un acte de liquidation, opéré la réduction, mais seulement à l'usufruit de la totalité des biens, l'administration a exigé que cet acte fût pris pour base de la déclaration (Solution 5 octobre 1832), et sa prétention a été maintenue par un jugement de Pont-Audemer du 21 août 1833.

Nous avons supposé jusqu'ici que la succession s'ouvrait au profit d'héritiers tous capables de recueillir. Mais, voici une difficulté qui est de nature à se présenter dans les faits, et qu'aucun des commentateurs de la loi de 1901 n'a encore examinée. Comment procéder au point de vue de l'application des tarifs (variables suivant le nombre des héritiers, étant donné que l'actif doit être décomposé en autant de tranches héréditaires qu'il y a de prenants part), si parmi les successibles, se trouve un enfant simplement conçu ? On sait que, d'après une règle traditionnelle, l'enfant conçu au décès du testateur est habile à succéder s'il naît plus tard viable (art. 725, C. civ.). Il y a lieu, en conséquence, de le compter au nombre des héritiers, si la condition de capacité prévue par le Code vient ultérieurement à se réaliser. On aperçoit dès lors l'intérêt qu'il y a à le comprendre ou non parmi les successibles, depuis la loi nouvelle, qui a substitué au tarif proportionnel, précédemment en

vigueur, une taxe progressive, dont le taux s'accroît non seulement d'après le degré de parenté des héritiers ou légataires, mais encore suivant l'importance de la part nette recueillie par chaque ayant droit.

Pour l'application de ces règles, l'agent de perception doit décomposer l'actif de la succession en autant de parts qu'il existe d'héritiers, diviser chaque part nette en autant de fractions qu'il y a de degrés dans la progression du tarif et calculer séparément sur chacune de ces tranches le droit qui lui est propre. La perception est donc susceptible d'être modifiée si, lors de la déclaration, la répartition des valeurs héréditaires n'a pas été effectuée entre tous les ayants droit.

Supposons, par exemple, une succession recueillie par trois héritiers en ligne directe et dont les valeurs nettes, d'après la déclaration, se sont élevées à 12.000 fr. ; la part de chaque enfant est de 4000 francs, et, pour les trois parts l'ensemble des droits exigibles est de 135 francs. Mais, s'il n'y avait que deux héritiers, chacun d'eux devrait payer les droits sur 6000 fr. soit $70 \times 2 = 140$ fr. Le mode d'application de la taxe progressive est, sans doute de nature à aboutir à des conséquences fiscales très rigoureuses, mais le texte de l'article 2 est formel et ne peut recevoir une interprétation plus libérale. Il serait notamment, absolument irrégulier de percevoir le droit, comme on l'a proposé (1) sur le montant annulé des parts dévolues aux héritiers solidaires et parents au même degré.

Du moment où l'impôt à percevoir varie suivant le

(1) Garnier. *Commentaire*, n° 168.

nombre des successeurs, l'Administration a un intérêt manifeste à connaître exactement le nombre des personnes qui sont appelées à l'hérédité. Et, à ce point de vue, des inexactitudes ne se conçoivent guère comme possibles que relativement à l'enfant conçu, légalement habile à succéder, à la condition de naître viable. Il pourrait arriver, en effet, qu'un enfant déclaré comme simplement conçu et compris à ce titre parmi les successeurs, lors du payement des droits, naisse ensuite non viable. La loi le considérant, dans ce cas, comme n'ayant jamais existé, il en résulte que le nombre des héritiers doit être diminué d'une unité, et le jeu de la taxe progressive, tel que le montre l'exemple pris plus haut, rend exigible un supplément de droit.

Il sera toutefois facile à l'administration de contrôler les déclarations des contribuables, en exigeant des documents dont la sincérité ne puisse être suspectée, notamment un certificat médical de la conception ; et, ultérieurement, il sera facile de rapporter la preuve de la naissance à l'état viable en produisant soit un acte de notoriété, soit un extrait régulier de l'acte de l'état civil. La représentation de l'acte de naissance aurait pour résultat de rendre la perception définitive, attendu que l'officier de l'état civil est obligé, au cas où l'enfant est présenté sans vie, d'en faire mention (Décret du 3 juillet 1806). L'absence de cette énonciation démontre, par suite, avec évidence, que l'enfant était vivant lors de sa présentation à l'officier de l'état civil et *à fortiori* à l'époque de sa naissance (1).

1. Fuzier-Herman. *Code civil annoté* art. 725, n° 5.

CHAPITRE II

ÉVALUATION DES MEUBLES ET IMMEUBLES TRANSMIS PAR DÉCÈS

§ I. — Valeur de la propriété des biens meubles.

Sous l'empire de la loi de frimaire, des fraudes fréquentes se produisaient dans la déclaration de la valeur des meubles meublants, objets d'art, etc., qui garnissaient l'habitation du défunt. Aucune arme n'existait entre les mains du fisc pour les atteindre. La loi du 21 juin 1875 était venue cependant remédier dans une certaine mesure à cet état de choses en disposant dans son article 3 que la valeur des biens meubles serait déterminée par l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès, par le prix exprimé dans les actes de ventes publiques faites dans le même délai ou par l'estimation donnée par les héritiers.

Ce dernier mode de déterminer la valeur des meubles ne pouvait être sérieux, car, dans la majorité des cas, l'Administration restant à la discrétion des parties,

celles-ci ne craignaient pas de faire des déclarations dérisoires.

Il fallait trouver un autre moyen d'évaluation, à défaut d'inventaire, d'actes ou de ventes.

L'Administration estimant qu'il serait possible de déterminer d'une manière indirecte, la valeur approximative du mobilier d'une succession, pensa qu'on trouverait, peut-être, entre le chiffre du loyer ou de la valeur locative et la valeur des meubles meublants, un rapport assez constant pour établir un minimum impossible en ce qui concerne l'ensemble du mobilier corporel.

Cette idée devait être abandonnée, le chiffre du loyer n'est pas toujours, en effet, en rapport avec la valeur du mobilier. Les prix des loyers varient suivant l'importance des villes et surtout d'après le nombre des enfants plutôt que d'après la valeur du mobilier.

L'Administration songea alors à s'attacher à l'évaluation des polices d'assurances contre l'incendie, qui, très répandues aujourd'hui, offrent un sérieux élément d'appréciation et proposa de prendre comme base de la déclaration, en l'absence d'inventaire ou d'autres actes, les évaluations de ces polices remontant à moins de cinq ans, sauf aux héritiers à faire la preuve qu'elles sont exagérées. La Chambre retint l'idée, mais elle trouva excessif de faire état des évaluations entières de la police, souvent exagérées et elle proposa de fixer la valeur des meubles à 60 0/0 seulement du chiffre porté dans la dite police. Elle considéra ce chiffre comme un forfait et supprima la faculté d'admettre la preuve

contraire qui ne pourrait guère se faire qu'en laissant l'Administration pénétrer dans le domicile des citoyens (1).

Le Sénat réduisit encore le chiffre à 33 0/0 et c'est celui qui fut adopté avec juste raison, nous semble-t-il. Les évaluations des polices d'assurances son en effet, dans l'usage aujourd'hui souvent exagérées soit par l'affection des meubles possédés, soit par le désir, qu'encouragent les compagnies d'assurances, d'augmenter les primes et il n'eût pas été équitable de prendre pour base d'évaluation celles contenues dans les polices.

C'est seulement à défaut d'inventaire, ou de vente publique de meubles que les polices d'assurances sont appelées à déterminer la base de l'impôt en ce qui concerne les biens meubles d'une succession (art. 11). Mais, pour cela, elles doivent remplir deux conditions.

1° Etre en cours au jour du décès.

2° Avoir été souscrites par le *de cujus* ou ses auteurs moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession.

Il sera toujours facile de se rendre compte si la police est encore en cours au jour du décès; l'assurance commençant à courir, à moins de stipulations contraires, du jour de la signature et ne prenant fin qu'à l'expiration de la période prévue dans la police.

La police doit avoir été souscrite par le défunt ou ses auteurs, c'est-à-dire par les personnes dont il a été l'héritier ou le légataire universel ou à titre universel.

La police d'assurance souscrite par le tuteur pourra cependant être prise pour base de perception lors du décès du mineur, bien qu'elle ne soit pas l'œuvre de l'auteur de la succession, mais il n'en serait pas de même si l'assurance avait été souscrite par un tiers sans mandat légal à cet effet, comme le locataire ou le dépositaire d'objets mobiliers, ou la société détentrice, à un titre quelconque, d'effets appartenant à un associé décédé. Dans ces divers cas, les évaluations de la police ne pourront évidemment pas être opposées aux héritiers du propriétaire des objets assurés.

Il ne doit pas y avoir plus de cinq ans que la police est en cours; cette condition s'explique d'elle-même, les meubles diminuent, en effet, de valeur tous les ans, se détériorent, ils n'ont pas la même valeur au jour du décès qu'à celui du commencement de l'assurance.

Si une police a plus de cinq ans d'existence, mais a été modifiée depuis moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession par un avenant, devra-t-on tenir compte de ce nouvel acte et prendre les évaluations qui y seront contenues comme base de perception? Il nous semble que, du moment où l'on peut considérer l'avenant comme une police nouvelle relativement à l'estimation des objets assurés, cette estimation devra servir de base pour la liquidation de l'impôt, mais si l'avenant, qui est intervenu moins de cinq ans avant le décès de l'assuré, n'est relatif qu'au transfert de l'assurance de certains objets d'un lieu dans un autre, ou qu'à la déclaration d'augmentation ou de diminution des objets assurés, si l'évaluation primitive n'est pas rappe-

lée, il faudra avoir égard à la date de la police simplement.

Le législateur a décidé que les meubles devraient être déclarés à raison de 33 0/0 de l'estimation de la police en cours ; ce forfait de 33 0/0 est un maximum légal, c'est-à-dire que l'Administration ne pourra pas soutenir que les évaluations sont insuffisantes.

Les redevables, au contraire, sont admis à prouver l'inexactitude des indications des polices d'assurance et à faire descendre la base de l'impôt au dessous du forfait de 33 0/0. L'article 11, 5^e alinéa, dispose en effet que les contrats d'assurances ne serviront de base légale pour la perception que « sauf preuve contraire ».

« Il se peut très bien, a dit M. Baron, député, sur la proposition duquel, les mots « sauf preuve contraire ont été ajoutés à l'article 11 qu'entre le jour où la police a été souscrite et celui du décès, il ait été vendu une partie des meubles ou qu'une partie des objets mobiliers existant au jour du décès n'ait plus du tout la même importance que ceux existant le jour où la police a été souscrite. Dans ces conditions, ce que je demande, ce n'est pas que l'Administration fasse la preuve ; c'est simplement ceci : l'Administration viendra dire, je prends la police d'assurances pour les objets mobiliers, je vous demande 10.000 francs. Je propose que le contribuable puisse répondre : je n'ai pas 10.000 francs, mais 5000 ou 8000 francs et en faire lui-même la preuve. » (1)

Comme les meubles peuvent avoir été vendus ou

détruits, sans que le fait ait été constaté par un ave-nant, il est assez juste que les parties soient admises à prouver l'inexactitude des polices d'assurances.

Comment les parties pourront-elles prouver l'inexactitude des indications contenues dans les polices d'assurances? Conformément aux règles suivies en matière d'enregistrement, la preuve contraire, en effet, ne peut à défaut d'une disposition spéciale être fournie que par l'un des moyens compatibles avec la procédure écrite. Cette preuve contraire sera la plupart du temps très difficile à administrer, notamment dans le cas de perte ou de destruction de meubles désignés dans la police. Les parties devront produire des pièces constatant, par exemple, qu'une partie des objets assurés, a été aliénée avant le décès, ou des actes tels qu'une vente amiable non susceptibles de constituer une base légale d'évaluation, mais suffisants, cependant, pour faire présumer, que la valeur réelle du mobilier, au jour du décès, n'atteignait pas les 33 0/0 de la somme portée dans la police.

Toutes les polices d'assurances ne doivent pas être prises en considération et les évaluations qui y sont contenues ne peuvent servir de base pour la liquidation de l'impôt qu'autant qu'il s'agit d'objets mobiliers assurables : effets personnels, meubles meublants, linge, literie, outils, objets d'art, etc. C'est du reste ce qui résulte des rapports de M. Doumer au nom de la commission du budget de 1895 et de M. Cordelet au nom de la commission du Sénat.

L'argenterie, les dentelles, les bijoux, les pierreries,

les médailles, les tableaux, les statues, en un mot tous les objets rares et précieux ne sont assurés qu'autant qu'ils sont désignés spécialement dans la police et qu'un capital distinct leur est affecté (1). Aussi, à défaut de mention spéciale, leur estimation ne se trouve pas comprise dans celle de la police dont on peut dès lors faire état pour la liquidation de l'impôt applicable à ces valeurs.

Les polices d'assurances contre l'incendie peuvent seules servir de base pour la liquidation de l'impôt, l'article 11 dispose en effet que les assurances concernant les bestiaux, les récoltes, les marchandises et contre le bris des glaces, ainsi que les assurances maritimes et fluviales, ne peuvent concourir à la détermination de la valeur imposable. Cette exclusion s'explique facilement ; ces dernières assurances, en effet, sont faites à l'année et il peut y avoir des moments où elles n'ont plus d'objet par suite, par exemple, de la vente des bestiaux.

Peu importe que les polices aient été souscrites à l'étranger, pourvu que les objets assurés soient situés en France.

Les règles nouvelles édictées par l'article 11 pour les polices d'assurances étant des règles de liquidation et non de procédure ne doivent être appliquées qu'aux successions ouvertes depuis la promulgation de la loi.

La loi de finances du 31 mars 1903 contient une disposition additionnelle sur ce point ; d'après l'article 6,

(1) *Pandectes françaises. V^o Assurances contre l'incendie* n^o 286.

les héritiers, donataires et légataires, devront, dans les déclarations de succession, faire connaître si les meubles transmis étaient, lors du décès, l'objet d'un contrat d'assurance contre l'incendie, et, au cas de l'affirmative, indiquer la date du contrat, le nom ou la raison sociale et le domicile de l'assureur, ainsi que le montant des risques. Sera réputée non existante, en ce qui concerne les dits meubles, toute déclaration de mutation par décès qui ne contiendra pas cette mention.

L'Administration avait proposé à cet égard un projet voté par la Chambre des députés édictant une amende de 100 francs, outre le droit en sus, au cas où la déclaration de la police serait inexacte. Mais le Sénat n'a pas accepté cette pénalité ; il a repoussé également une proposition tendant à déclarer comme non recevable la déclaration qui ne contiendrait pas les renseignements prescrits sur l'assurance (1).

A défaut d'inventaire, de vente publique de meubles ou autres actes, de polices d'assurances satisfaisant aux conditions exigées par la loi, les parties devront faire une déclaration estimative des meubles. Comme on le voit, ce dernier mode d'évaluation n'est que subsidiaire.

La loi nouvelle n'a apporté aucune modification en ce qui concerne le mode d'évaluation des valeurs incorporelles telles que créances, rentes, actions ou obligations. S'agit-il de valeurs cotées à la bourse ? La liqui-

(1) *Lois nouvelles*, 1903, I, n° 5.

dation se fait d'après le cours moyen de la bourse au jour du décès (1).

S'agit-il de valeurs non cotées à la bourse ? Le capital imposable est déterminé par une déclaration estimative des parties, conformément à l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII.

La liquidation de la valeur des créances se fait sur le capital nominal des créances, avec cette atténuation que, si l'insolvabilité du débiteur est certaine, on autorise les héritiers à renoncer à la créance, dont il n'est plus fait état pour le calcul de l'impôt.

Les rentes doivent être évaluées suivant les règles établies par les §§ 6, 7 et 9 de l'article 14 de la loi de frimaire.

Une dernière disposition de l'article 11 déclare applicables aux déclarations comprenant des fonds de commerce ou des clientèles dépendant d'une succession, les dispositions des deux derniers paragraphes de l'article 8 de la loi du 23 février 1872. Ces deux paragraphes sont ainsi conçus : « L'insuffisance du prix de vente des fonds de commerce ou des clientèles peut être constatée par voie d'expertise dans les trois mois de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration de la mutation. Il sera perçu un droit en sus sur le montant de l'insuffisance, outre les frais d'expertise, s'il y a lieu et si l'insuffisance excède un huitième. »

Ce texte ne visant que les actes de vente, l'Adminis-

(1) Art. 7 Loi du 18 mai 1850 ; art. 11 Loi du 13 mai 1863 ; art. 3 et 4 Loi du 23 août 1871.

tration ne pouvait, avant la loi du 25 février 1901, provoquer l'expertise des fonds de commerce ou des clientèles compris dans les déclarations de succession ; elle n'avait, pour établir l'insuffisance des évaluations qui en étaient faites dans ces déclarations, d'autres moyens que ceux dont elle dispose à l'égard des autres biens incorporels. C'est à la suite d'un amendement de M. le sénateur Dufoussat que la faculté de requérir l'expertise des fonds de commerce ou des clientèles, dans les délais, sous les sanctions et dans les formes réglés par les deux derniers paragraphes de l'article 8 de la loi du 23 février 1872, a été accordée à l'Administration en matière de succession (1).

Mais cette expertise ne peut porter que sur le fonds de commerce lui-même, qui comprend seulement le droit au bail, la clientèle et le matériel ; les marchandises garnissant le fonds se trouvent exclues de l'expertise aussi bien en cas de mutation par décès qu'en cas de cession à titre onéreux (2).

§ II. — Des mesures destinées à mieux assurer la perception de l'impôt.

Si la loi du 25 février 1901 n'a pas modifié les bases de perception du droit de mutation par décès établies par la législation antérieure en ce qui concerne les

(1) Séance du Sénat du 24 janvier 1901, *J. off.*, p. 94, 95, 110 et 111.

(2) Instruction, n° 3058, p. 36.

valeurs mobilières incorporelles, elle a, en revanche, établi un ensemble de mesures destinées à prévenir l'évasion de la matière imposable et à mieux assurer par suite, la rentrée de l'impôt des successions.

A cet effet, elle a imposé certaines obligations :

1^o Aux sociétés, départements, communes et établissements publics pour le transfert ou la conversion de leurs titres nominatifs.

2^o Aux sociétés, agents de change officiers publics et autres détenteurs de valeurs ou sommes dépendant d'une hérédité.

3^o Aux compagnies d'assurances sur la vie pour le paiement des sommes ou émoluments quelconques dus par elle à raison du décès de l'assuré.

Pour obtenir le transfert ou la conversion de titres nominatifs dépendant de la succession de leur auteur, les héritiers doivent présenter un certificat émanant du receveur de l'enregistrement et constatant que ces titres ont été soumis à l'impôt de mutation par décès.

Le transfert, dont il s'agit, est la constatation de la transmission de la propriété d'un titre nominatif sur les registres de la société, du département de la commune ou de l'établissement public et non pas simplement la cession consentie par une personne à une autre personne, une semblable convention ne pouvant par elle-même autoriser l'acquéreur à revendiquer la propriété du titre cédé (1).

Après s'être occupé des titres nominatifs et s'être

(1) Cass., 5 juillet 1870. S. 72-1-184.

efforcé d'obtenir la déclaration de tous ces titres, il fallait chercher à empêcher les titres au porteur d'échapper à l'impôt.

A cet effet, le législateur a prescrit aux sociétés et compagnies, agents de change, banquiers, changeurs, escompteurs, officiers publics et ministériels (1) ou agents d'affaires qui seraient dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, d'adresser, soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations, au directeur de l'enregistrement du département de leur résidence, la liste de ces titres, sommes ou valeurs (art. 15 § 3).

Pour l'hypothèse où plusieurs personnes ont des comptes indivis ou collectifs avec solidarité (2), déposés chez les personnes énumérées à l'article 15 § 3 précité, la loi du budget du 31 mars 1903 dispose dans son article 7, que ces comptes sont considérés, pour la perception des droits de mutation par décès, comme appartenant conjointement aux déposants et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part virile, sauf preuve con-

(1) En leur qualité d'officiers ministériels, les commissaires-priseurs sont tenus de donner avis à l'Administration, par application de l'article 15 de la loi de 1901, des versements de prix de vente d'objets mobiliers provenant de successions, mais seulement dans le cas où, pour obtenir le paiement du prix, les ayants droit doivent invoquer leur qualité d'héritiers ou de légataires et se prévaloir du décès du *de cujus*. Solution du 13 décembre 1902 *R. E.* 3263. Instruction, 3102, § 5.

(2) Cf. *Annales de Droit Commercial*, article de M. Hübert, n° 2 de 1903.

traire réservée tant à l'administration qu'aux redevables. Les dépositaires devront, dans les trois mois au plus tard de l'ouverture d'un compte indivis ou collectif avec solidarité et dans les trois mois de la promulgation de la présente loi, pour les comptes de cette nature, antérieurement ouverts, faire connaître au directeur de l'enregistrement du département de leur résidence, les noms prénoms et domicile de chacun des déposants, ainsi que la date d'ouverture du compte sous peine d'une amende de 500 à 5000 francs. Ils devront de plus, dans la quinzaine de la notification qui leur sera faite par l'Administration du décès de l'un des déposants, et sous la sanction édictée par le dernier paragraphe de l'article 15 de la loi du 25 février 1901, adresser au directeur de l'enregistrement, la liste des titres, sommes ou valeurs existant au jour du décès, au crédit des cotitulaires du compte. Cette disposition a eu pour but de parer à des fraudes considérables signalées dans les hypothèses de dépôts conjoints.

Aux termes du texte primitif voté par la Chambre en 1895, il était interdit à tous les dépositaires ou détenteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession de s'en dessaisir autrement que sur la présentation d'un certificat du receveur. La commission du Sénat, saisie du projet voté à la Chambre, ne crut pas devoir l'accepter. Ce texte souleva de très graves objections qui sont résumées dans le rapport de M. Cordelet (1).

(1) L'article 11 (15), lit-on dans ce rapport, établit pour les tiers détenteurs, une obligation de rétention des fonds et valeurs

Les justes observations de M. Cordelet, firent modifier le texte du projet. Les simples particuliers furent écartés du nombre des personnes soumises aux obligations édictées par l'article 15. Du reste, l'énumération contenue dans cet article est limitative, ainsi qu'il résulte des explications données au cours de la discussion de la loi. Un simple particulier, alors même qu'il

de la succession, qui constitue pour le fisc, un privilège indirect sur les capitaux, privilège qui n'existe d'après la loi, que sur les revenus.

« Comment les ayants droit à la succession paieront-ils le fisc, leurs capitaux étant retenus? Avec l'usage qu'a chacun aujourd'hui de déposer ses titres et ses fonds dans une banque, les conséquences de l'article 11 (15) amèneront, pour les héritiers, des embarras de toute nature. Au lendemain du décès, ils n'auront le plus souvent aucuns fonds disponibles pour les dépenses les plus urgentes et les plus sacrées.

« Les embarras, résultant ainsi de la mainmise sur l'actif de la succession, s'accroîtront surtout par suite de l'impossibilité de déterminer immédiatement le quantum des droits à acquitter; l'impôt étant progressif sur les parts successorales, ce n'est, en effet, que par un partage que le quantum du droit pourra être déterminé, et toute déclaration partielle sera rendue impossible.

« L'effet de l'article 11 (15) est de supprimer en fait, le délai de six mois, accordé par la loi pour le paiement des droits: ce délai a été précisément donné pour permettre aux héritiers de se mettre en mesure de se libérer. Il supprime, en outre, le bénéfice du délai de trois mois et quarante jours, accordé aux héritiers pour prendre parti.

« Le commerce, par ses représentants autorisés, a signalé avec force les dangers auxquels l'exposerait l'article 11 (15).

« Toutes les sommes, dues à un commerçant décédé, seraient

se livrerait accidentellement à quelques opérations de bourse, ne saurait être atteint par les dispositions de la loi. Cette seule circonstance, de se livrer accidentellement à des opérations de bourse, ne suffit pas en effet, pour lui faire attribuer la qualité de banquier ou d'escompteur (1).

Toutes les sociétés ou compagnies, sans aucune distinction ou exception, françaises ou étrangères, civiles ou commerciales, particulières ou universelles sont visées par la loi.

Si aucune incertitude ne peut s'élever sur la qualité des agents de change, changeurs, banquiers, escomp-

immobilisées jusqu'à la liquidation de la succession et au paiement des droits.

« L'argent, placé par un commerçant chez un banquier, en compte courant, ou sous toute autre forme, dit la Chambre de commerce de Lyon, n'est pas un actif liquide en dehors de son commerce; c'est un des éléments de l'actif, au même titre que les créances et les marchandises.

« Cette partie de l'actif trouve sa contre-partie dans le passif du négociant représenté par ses dettes commerciales.

« Seul, l'inventaire général de l'actif et du passif fournit une balance, qui, en dehors des biens privés que possède le défunt, établit la situation exacte du commerçant, et fournit les éléments d'une déclaration sincère

Que des échéances surviennent au lendemain du décès d'un commerçant, comment la veuve et les héritiers pourront-ils y faire face? Les traites ne seront pas payées; c'est le protêt inévitable, le crédit ébranlé, la faillite même, alors qu'il y a provision plus que suffisante.... »

(1) C. d'État, 18 février 1876, et 21 décembre 1883 *Pandectes*, v. *Banque*, n° 93.

teurs et officiers publics et ministériels, il n'en est pas de même des agents d'affaires (1).

Il faut, semble-t-il, considérer comme agents d'affaires, les personnes qui font pour autrui des opérations très variées, qui donnent des conseils, font des recouvrements de créances, représentent leurs clients en justice; c'est dans cette catégorie qu'il faut ranger les courtiers, les commissaires, les coulissiers (2).

Les personnes visées par l'article 15 ne sont tenues de remettre à la régie la liste des valeurs ou sommes héréditaires qu'autant qu'elles les ont reçues en dépôt en leur qualité même de banquiers ou d'officiers publics, mais non comme débiteurs ordinaires. La régie semble cependant admettre qu'il n'y a pas de distinction à faire; qu'elles aient agi comme simples particuliers ou comme banquiers, ces personnes sont obligées de lui faire connaître trimestriellement, prétend-elle, les paiements qu'elles ont faits aux héritiers (3). Cette interprétation nous paraît trop excessive.

Les commerçants et les établissements de crédit, qui louent des coffres-forts, ne sont pas obligés d'aviser l'Administration du décès du locataire, alors même que les héritiers de celui-ci auraient dû le leur notifier pour être autorisés à ouvrir eux-mêmes le coffre-fort (4). Il y a, en effet, une grande différence entre une personne

(1) Pour les commissaires-priseurs, voir page 91, note (1).

(2) Rapp. de M. Cordelet, *J. Off. doc parl.* Sénat, p. 283.

(3) *Instruction*, 3051, p. 4

(4) *J. Off.*, 17 novembre 1900, p. 2105.

qui dépose des titres dans une société de crédit et celle qui dépose des titres dans un coffre-fort ; ce coffre-fort pouvant être chez elle ou ailleurs. En ce qui concerne le premier dépositaire, l'Administration doit être en droit d'exiger des sociétés de crédit, quand elle la leur demande, la liste des titres déposés ; il ne peut en être de même pour le second.

Il n'y aurait nulle raison, s'il en était ainsi, pour ne pas demander qu'au cas de décès de toutes les personnes, on ouvre leur coffre-fort en présence des agents de l'enregistrement.

Pour que la loi reçoive son application, il faut que les sommes ou valeurs aient été déposées au nom du déposant et lui appartiennent. Ainsi, si un notaire, après avoir déposé des valeurs chez un banquier au nom d'un de ses clients, vient à décéder ; son successeur pourra se faire remettre ces valeurs sans qu'il y ait lieu d'en informer l'Administration.

Au cours de la discussion de la loi, des observations ont été présentées à la Chambre par M. P. Beauregard au sujet des titres déposés par une société ou un mari commun en biens. Il en résulte que les titres déposés au nom d'une société, même en nom collectif, ne seront pas soumis à la déclaration à la mort de l'un des associés, s'il est dit dans les statuts que cette mort laisse subsister la société ; les titres continuent à appartenir à la société et ne dépendent pas de la succession de l'associé décédé. Même, si les statuts disposent que le décès de l'associé entraîne la dissolution de la société, M. Beauregard est d'avis que, là encore, le

dépositaire n'a à s'occuper de rien, parce que l'être moral, société, continue à exister jusqu'à la fin de la liquidation. M. le ministre des finances semble avoir approuvé les déclarations de M. Beauregard (1).

Une autre question a été également posée par M. Beauregard ; celle de savoir si, au cas où des époux sont mariés sous le régime de la communauté d'acquêts, le mari ayant déposé des titres chez un banquier, le dépositaire est tenu de déclarer les titres déposés par le mari lors du décès de la femme. Il fut répondu qu'en pareil cas, le dépositaire ne peut être tenu à la déclaration. « Cette déclaration, il ne doit la faire, que si le décès du déposant, le mari en l'espèce, est connu de lui. Il n'a pas traité avec la femme, il ne la connaît pas. Le dépositaire n'est pas tenu de savoir si telle ou telle personne peut avoir des droits éventuels sur tout ou partie des titres déposés (2). »

Malgré ces explications, il nous semble cependant que, si le dépositaire avait connu le décès de la femme et s'il était établi qu'il a su que les titres déposés tombaient pour partie dans sa succession, il serait difficile d'écarter l'article 15 qui vise tous les titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession.

Cette obligation de donner avis à l'Administration ne naît qu'avec la remise, le paiement ou le transfert des sommes ou titres déposés. Par suite, un établissement de crédit, qui paierait des arrérages de titres en dépôt

(1) *J. Off.*, 22 février 1901, p. 487.

(2) *J. Off.*, du 23 février 1901, p. 487.

aux héritiers du déposant ne serait tenu d'indiquer à la régie que le montant de ces arrérages, à l'exclusion des titres mêmes tant qu'ils resteront en dépôt au nom du défunt.

Malgré ces nombreuses précautions, il semble que la répression de la fraude sera à peu près illusoire, car la Régie n'a pas un droit de contrôle suffisant ; il lui sera presque toujours impossible de faire légalement la preuve qu'un assujetti autre que les sociétés par actions aura négligé de se conformer aux prescriptions de l'article 15 de la loi du 25 février 1901. D'après la législation en vigueur, en effet (1), c'est seulement dans les sociétés par actions et chez les congrégations religieuses que l'Administration jouit du droit d'investigation le plus étendu et peut demander la communication de tous les documents et livres de comptabilité, et, notamment, de toutes les pièces produites à l'appui des paiements, remises ou transferts.

Les compagnies d'assurances sur la vie sont tenues des mêmes obligations que les autres sociétés en ce qui concerne le transfert de leurs titres nominatifs ou le paiement des sommes dont elles sont dépositaires. De plus la loi (art. 15 § 5) décide que « les compagnies françaises d'assurances sur la vie et les succursales établies en France des compagnies étrangères ne pourront se libérer des sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par elles à raison du décès de l'assuré à des

(1) Art. 22, L. 23 août 1871 ; art. 7, L. du 21 juin 1875, et art. 9, L. du 29 déc. 1884.

bénéficiaires autres que le conjoint survivant ou les successibles en ligne directe, si ce n'est sur la présentation d'un certificat délivré par le receveur de l'enregistrement et constatant soit l'acquittement, soit la non-exigibilité de l'impôt de mutation par décès, à moins qu'elles ne préfèrent retenir pour la garantie du Trésor et conserver jusqu'à la présentation du certificat du receveur, une somme égale au montant de l'impôt calculé sur les sommes, rentes ou émoluments par elle dus.

L'application des lois fiscales aux assurances sur la vie a été poursuivie depuis 1875 ; à la demande de l'Administration fut introduit dans la loi du budget de 1875 un article 6, qui établit la perception du droit de mutation sur l'acquisition, se réalisant au décès de l'assuré, du montant de l'assurance. Il en résulte que, en droit fiscal, le capital de l'assurance sur la vie est censé dépendre de la succession de l'assuré. Toutefois l'article 6 de la loi de 1875 ne s'applique qu'aux bénéficiaires à titre gratuit ; si l'assurance se trouvait transmise par l'effet d'une cession à titre onéreux, dans l'hypothèse notamment d'une police négociable par voie d'endossement, le capital assuré échapperait évidemment aux droits de mutation par décès.

Si le contrat d'assurance sur la vie était passé au profit d'un tiers déterminé, ce dernier était considéré jusqu'à ces dernières années comme gratifié d'une libéralité et astreint, le cas échéant, à l'observation des règles du rapport et de la réduction. Mais, depuis l'arrêt très important du 29 juin 1896, lequel se lie d'ailleurs à

L'ensemble de la jurisprudence sur le caractère des assurances sur la vie au profit d'autrui, le successible est dispensé de l'obligation du rapport et de la réduction par le raisonnement suivant, la somme versée au bénéficiaire par la compagnie d'assurances ne sort¹ pas du patrimoine de l'assuré, n'est pas une valeur passant d'un patrimoine dans un autre, mais une valeur nouvelle, créée par le mécanisme de l'assurance (1) ; d'après la théorie de la stipulation pour autrui (art. 1121 du Code civil), le tiers bénéficiaire est considéré comme acquérant un droit propre à l'assurance, par le seul effet de la désignation, sans le tenir de l'assuré. Cependant, il y a une valeur qui est sortie du patrimoine du *de cujus* : les primes périodiques payées à la compagnie et dont la somme versée par cette dernière est en définitive la représentation. Mais on écarte cette objection par la raison que les primes se prélèvent sur les revenus, or, en vertu d'un principe général du Code civil, les avantages prélevés sur les revenus, ne donnent pas lieu à rapport de la part des héritiers qui en ont bénéficié.

Mais la solution donnée par la cour de cassation est sans influence en droit fiscal et quelle que soit la théorie sur laquelle doit se fonder en droit civil le contrat d'assurance, il faut reconnaître que le droit fiscal obéit en cette matière à des règles particulières, et la loi de 1875, article 6, doit continuer à être suivie ; on a voulu assujettir à l'impôt toutes les mutations à titre gratuit

(1) Cass. 29 juin 1893. D. 97. 1-73, S. 96-1-361.

du capital de l'assuré (1). C'est un des points sur lesquels le droit civil et le droit fiscal sont en désaccord.

Quoi qu'il en soit de ces difficultés, les compagnies d'assurances sur la vie ne peuvent se dessaisir de ces sommes par elles dues à raison du décès de l'assuré que sur la présentation du certificat du receveur du bureau où la déclaration doit être faite; ou, si elles ne réclament pas la production de ce certificat, elles doivent retenir le montant des droits dus au Trésor. Une exception cependant est faite en faveur du conjoint et des ascendants ou descendants de l'assuré qui ne sont pas soumis à cette obligation.

La production de ce certificat doit être exigée, que les droits de mutation par décès soient ou non exigibles, les compagnies d'assurances doivent dans tous les cas exiger la production du certificat prescrit. La disposition de la loi, prévoyant que ce certificat pourra constater « la non exigibilité de l'impôt de mutation par décès », prouve d'ailleurs péremptoirement que les compagnies ne sauraient juger elles-mêmes, la question d'exigibilité ou de non exigibilité du droit de mutation. Il doit, en toute hypothèse, être passé une déclaration au vu de laquelle l'Administration tranche la question sous le contrôle des tribunaux. Ainsi, l'Administration a décidé qu'au cas d'une assurance sur la vie, dont le bénéfice a été transféré à des tiers au moyen d'un ave-

(1) *Traité alph.*, suppl. n°s 88 et suivants. (V. Succession. Lefort, *Traité de l'assurance sur la vie*, t. III, p. 216. Dupuich, *ibid.*, n° 232, *Traité de l'assurance sur la vie*.

nant et qui est devenue exigible par le décès de l'assuré, les ayants droit ne peuvent se refuser à produire à la compagnie débitrice un certificat dans la forme prescrite par l'article 15 en se fondant sur le caractère onéreux de la cession consentie en leur faveur et sur ce que, depuis la souscription de l'avenant, ils ont personnellement assuré le service des primes annuelles (1).

Comment doit se calculer la retenue que les compagnies sont obligées de faire à défaut de la production du certificat ? Doivent-elles tenir compte seulement du montant des émoluments qu'elles ont à verser et liquider les droits sur ceux-ci, ou avoir égard en plus aux autres biens de la succession ; les droits se liquidant en effet sur la part héréditaire revenant aux bénéficiaires ?

Il semble que les compagnies devront opérer leur retenue comme si les émoluments qu'elles doivent, représentent la totalité de l'actif imposable. Cette solution résulte du texte même de la loi qui dispose que la retenue sera égale au montant des droits calculés sur les sommes, rentes ou émoluments dus par les compagnies. D'un autre côté, il est peu pratique de charger l'assureur de rechercher le montant de l'actif héréditaire.

Comme lorsqu'il s'agit des sociétés, agents de change, banquiers et autres dépositaires, l'Administration n'a pas ici davantage de moyen de contrôle. De plus, la compagnie n'a pas qualité pour souscrire la déclaration

(1) Solutions des 29 juin et 9 décembre 1901. Instruction, 3080, § 17.

de l'assurance et ne peut être contrainte, à défaut de saisie-arrêt, régulièrement validée, à effectuer le versement au Trésor d'une somme équivalente au montant des droits qu'elle est obligée de conserver dans sa caisse.

Sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII, les sommes dues par les compagnies françaises d'assurances sur la vie, en vertu d'un contrat passé à l'étranger par un étranger domicilié et décédé hors de France constituaient une valeur française passible dans notre pays des droits de mutation par décès (1). Il n'en était autrement que si le capital assuré avait été stipulé payable à l'étranger en monnaie étrangère avec attribution de juridiction à un tribunal étranger (2). Les compagnies françaises, possédant des succursales à l'étranger, se trouvaient, par suite, dans un état d'infériorité manifeste vis-à-vis des compagnies étrangères. Elles contribuent cependant à porter au dehors l'influence française, et, de plus, participent à la prospérité de notre pays en envoyant en France, pour supporter les charges diverses dont sont grevées les fortunes françaises, une partie au moins des primes reçues ; aussi, pour favoriser les opérations de ces sociétés hors de France, le législateur de 1901 dispose-t-il dans l'article 15, que le capital provenant de l'assurance sera exonéré du droit de mutation par décès à la double condition : 1° que l'assurance ait été contractée à l'étranger et 2° que

(1) Seine, 4 mai 1900, *R. E.* 2484.

(2) Solution du 6 décembre 1899, *R. E.* 2327.

l'assuré, quelle que soit sa nationalité, ne soit pas domicilié en France au jour de son décès. L'immunité ne pourrait donc pas être invoquée ; a) si l'assurance avait été contractée en France auprès d'une compagnie française, même par un étranger non domicilié dans notre pays ; b) ou si, elle avait été contractée à l'étranger par un Français ou par un étranger domicilié en France au jour de l'ouverture de sa succession. Peu importe d'ailleurs pour l'application de la dispense d'impôt que la signature n'ait été donnée par la compagnie qu'à son siège social en France, il suffit que l'assurance ait été contractée à l'étranger (1).

Comme sanction aux diverses mesures prises contre la fraude, l'article 15 § 7 punit toute contravention d'une amende de 500 francs en principal, sans préjudice des droits simples et en sus exigibles. Cette amende est personnelle aux sociétés, détenteurs, dépositaires visés par la loi. Quant aux droits simples et en sus, ils n'en sont tenus que sauf recours contre les héritiers, ils sont de véritables cautions vis-à-vis du Trésor et comme tels ne peuvent être poursuivis avant que les débiteurs principaux, c'est-à-dire en l'espèce les héritiers, aient été discutés.

§ III. — Valeur de la propriété des biens immeubles.

Avant la promulgation de la loi de finances de 1901, les immeubles devaient être déclarés suivant le revenu

(1) Instruction 3051, p. 11.

qu'ils donnaient réellement ou dont ils étaient susceptibles ; en vertu des articles 15 n° 7 de la loi de frimaire an VII et 2 de la loi du 21 juin 1875, l'on obtenait la valeur de ces biens en capitalisant leur revenu par 20, s'il s'agissait d'immeubles urbains, et, par 25, s'il s'agissait d'immeubles ruraux. Une exception à ce principe a été introduite par l'article 12 de la nouvelle loi ; aux termes de cet article « les droits de mutation à titre gratuit entre vifs ou par décès seront liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. »

La plupart des projets ou propositions de lois, présentés avant le vote de la loi, consacrent la réforme de l'évaluation des immeubles en capital (1).

Cette modification a donné lieu à d'assez sérieuses difficultés.

« On a considéré pendant longtemps, lit-on dans le rapport de M. Cordelet au Sénat, que la distraction du passif et la perception du droit sur la valeur intégrale de l'actif libéré étaient deux idées qui se correspondaient et se déduisaient l'une de l'autre et qu'il y avait lieu dès lors, la distraction des dettes étant admise, de substi-

(1) Proposition, Borie, 1887 ; projet du gouvernement, 1888-1889 ; rapports de M. Jamais du 27 mars 1890 et de M. Boudenoot, 4 juillet 1892 ; proposition de loi de M. Dupuy-Dutemps du 25 novembre 1893 et de M. Boudenoot, 30 novembre 1893 ; projet du gouvernement (M. Burdeau), 8 février 1894 ; projet rectifié de la commission, 5 juillet 1894 ; projet du gouvernement (M. Poincaré), 24 juillet 1894 ; rapport de M. Doumer, 10 novembre 1894.

tuer la valeur vénale au revenu capitalisé comme base de la perception des droits de mutation par décès.

« Dans les divers projets, dont l'un fut voté par la Chambre en première délibération le 13 mars 1891, il était stipulé d'ailleurs que la valeur vénale déclarée ne pourrait dans aucun cas, être inférieure « au revenu capitalisé » et l'exposé des motifs du projet Burdeau justifiait ainsi cette disposition : « Il importe que le Trésor soit prémuni contre toute perte et que l'Administration ne se trouve pas privée, pour ses évaluations, des moyens de contrôle qu'elle a péniblement réunis depuis la loi de 1871. »

« M. Burdeau estimait que la disposition nouvelle atteindrait surtout les hôtels particuliers, propriétés d'agrément, parcs, châteaux entourés de vastes dépendances, qui tout en donnant parfois un faible revenu, ont une valeur considérable et représentent un capital important.

« Mais l'option ainsi laissée à la Régie d'asseoir sa perception, suivant son intérêt, tantôt sur la valeur vénale, tantôt sur le revenu capitalisé, donne prise à une objection grave : si la valeur vénale est la seule base juste, pourquoi réserver à la Régie la faculté de percevoir les droits sur le revenu capitalisé lorsque la capitalisation donnera un chiffre supérieur à la valeur réelle ? Avec une base uniforme du moins, il n'y a pas d'arbitraire, les redevables ont les avantages comme les inconvénients du mode d'évaluation adopté.

« On est donc amené à choisir entre les deux procédés. La commission de la Chambre, qui avait d'abord

accepté le système des précédents projets a fini par revenir au maintien pur et simple de l'état de choses actuel et, dans son rapport supplémentaire, M. Doumer justifie ainsi cette résolution : « Substituer la valeur vénale au revenu capitalisé comme il l'est actuellement au denier 25, c'était imposer un surcroît de charge à la propriété rurale dont le revenu est presque toujours inférieur à 4 0/0 et dont la situation à l'heure, actuelle, n'est pas tellement prospère qu'on ait le droit de la surcharger. En outre, l'Administration a, de longue main, amassé une foule de documents et de renseignements sur le revenu des biens ruraux, qui lui permettent de contrôler les déclarations des héritiers ou légataires. C'était perdre au détriment du Trésor, le fruit de ce patient travail que d'abandonner la méthode du revenu capitalisé. »

« On peut ajouter que la détermination de la valeur vénale est beaucoup plus délicate et difficile que celle des revenus. M. Raiberti l'a démontré, avec une grande abondance d'arguments dans la discussion de 1891 devant la Chambre (séance du 12 mars 1891). « La base de la loi de frimaire, disait-il, est le revenu capitalisé, c'est-à-dire multiplié par 20 pour les immeubles urbains et par 25 pour les immeubles ruraux.

« C'est la certitude même, car c'est le produit d'un taux de capitalisation fixe, qui gagnerait peut-être à être fixé tous les cinq ans comme en Belgique, au lieu d'être fixé une fois pour toutes par la loi comme chez nous, et du revenu, c'est-à-dire d'une autre quantité constante parce qu'elle est fournie par une comparaison mathé-

matique quand elle n'est pas fournie par l'enregistrement.

« La commission propose de remplacer cette base par une base nouvelle, qui serait la valeur vénale.

« Qu'est-ce que la valeur vénale ? C'est le rapport de l'offre à la demande, c'est-à-dire ce qu'il y a de plus mobile, de plus changeant dans ce monde, quand il n'existe pas de bourses, dont la cote officielle puisse donner jour par jour, la valeur de ce rapport. Elle dépend du lieu, du jour, des personnes, du moment, des circonstances ; elle dépend du besoin qu'a le propriétaire de se défaire de sa chose, de l'affection qui l'y attache, du désir qu'a l'acquéreur de devenir propriétaire ; en un mot, d'une foule de circonstances qui changent à chaque instant. C'est une valeur de fantaisie et de spéculation. C'est, a dit un économiste, l'arrêt que notre jugement porte sur la valeur des choses.

« Et c'est sur cette base, la plus changeante de toutes parce qu'elle est la plus subjective de toutes, que vous voudriez établir un impôt aussi important que l'impôt de mutation ! »

« Du moment qu'on abandonne le système de l'option laissée à la Régie seule, il était sage de s'en tenir au *statu quo* ; c'est ce que la Chambre a fait et c'est ce que nous vous proposons de faire (1). »

Malgré les sages observations de M. Cordelet, la modification fut acceptée et l'évaluation en capital est devenue obligatoire quand il s'agit d'immeubles dont

(1) *R. P.*, art. 8928, p. 198 et 199.

la destination actuelle n'est pas de donner un revenu.

La loi de 1901 s'est abstenue de définir ou même de préciser par des applications particulières, le sens de ces expressions « dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu » ; mais les travaux préparatoires et les discussions législatives ne laissent aucun doute sur leur portée. L'improductivité, que l'article 12 a en vue, n'est pas une simple improductivité de fait, procédant de causes temporaires ou indépendantes de la volonté du propriétaire de l'immeuble ; pour qu'un immeuble soit réputé improductif au sens de la loi de 1901, il faut qu'au fait se joigne l'intention, il faut que l'absence de revenus résulte de la destination même de l'immeuble, apparaisse comme la conséquence de son affectation.

Il n'est pas nécessaire que l'improductivité soit absolue, alors même que cet immeuble procurerait certains revenus appréciables en argent, l'article 12 n'en devrait pas moins être appliqué, dès lors que la perception de ces fruits ou revenus n'aurait pour le propriétaire qu'une importance accessoire et ne saurait être considérée comme constituant la destination unique ou principale de l'immeuble.

On voit les modifications que le régime nouveau apporte à la loi de frimaire. Les critiques dirigées contre cette dernière portaient sur deux points : il y avait anomalie à liquider l'impôt sur le revenu capitalisé, en ce qui concerne les immeubles, et à prendre en matière mobilière, la valeur vénale des meubles pour base des droits de mutation (L. de 1875, art. 3). Une autre irré-

gularité consistait à déterminer différemment la valeur imposable pour les immeubles suivant la nature de la transmission ; à liquider l'impôt sur le prix exprimé, en y ajoutant les charges, au cas de vente et à le percevoir au contraire sur le revenu capitalisé pour les transmissions à titre gratuit, ainsi que les échanges. Il était impossible, d'ailleurs, de justifier cette distinction par des considérations économiques, par les difficultés que peut susciter dans telle région la recherche de la valeur vénale des immeubles, car ces difficultés n'avaient pas arrêté le législateur pour le cas de vente.

En fait, d'ailleurs, le procédé de la loi de frimaire conduisait à des inégalités ; il aboutissait à exonérer presque complètement de l'impôt les transmissions à titre gratuit d'immeubles qui, à raison de leur nature ou de leur destination, ont une grande valeur vénale et cependant ne produisent pas de revenus ou en donnent très peu, comme les propriétés de luxe et les terrains à bâtir. En effet, pour les immeubles de cette catégorie, la proportionnalité est loin d'exister entre la valeur locative et la valeur vénale. D'autre part, et même au seul point de vue de la valeur locative, il est manifeste que les immeubles situés en ville sont d'un rapport bien plus considérable que les biens ruraux (1).

La nouvelle loi n'a cependant pas donné satisfaction à tous ces *desiderata* et elle laisse subsister le principe antérieur de la capitalisation par 20 ou 25, suivant qu'il s'agit d'immeubles urbains ou ruraux, pour les

(1) V. Dujardin, *Des droits d'enregistrement* 1881 p. 346.

transmissions à titre gratuit. Le législateur de 1901 apporte toutefois une dérogation à cette règle pour les immeubles, dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu ; l'impôt sera liquidé, dans ce cas, sur la valeur vénale. On a donc voulu surtout remédier à l'inconvénient résultant de ce que les immeubles peu productifs échappaient presque complètement à l'impôt.

Il résulte incontestablement du texte de l'article 12 de la loi de 1901 que l'Administration ne peut calculer l'impôt que sur la valeur vénale ; elle n'a pas le droit d'opter entre cette valeur et le revenu capitalisé et de choisir l'estimation la plus avantageuse pour le Trésor ; le ministre des finances l'a formellement déclaré dans la discussion devant le Sénat (1). Il s'agit donc d'une règle formelle, qui est imposée à l'Administration (2).

Des difficultés s'élèveront toutefois dans l'application du texte, dont la formule « immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu » n'est pas aussi simple que celle-ci : « immeubles ne donnant pas de revenus à l'époque de la mutation. »

Il va sans dire que les immeubles compris dans le domaine de la loi nouvelle seront les châteaux, les parcs, les propriétés de pur agrément, les dépendances de chasse et de pêche et les terrains à bâtir ; à l'inverse, le régime de la loi de frimaire sera conservé pour les fonds ruraux, loués ou exploités par le propriétaire,

(1) *J. off.*, débats, séance du 25 janvier 1901, p. 105, col 3.

(2) *Traité alphabétique*, supp. V^o succession, n. 132.

pour les maisons de rapport (1). Mais des doutes seront possibles dans d'autres hypothèses, et notamment dans les suivantes : il s'agit d'une maison ou d'un hôtel particulier que le propriétaire habite, ou d'une maison qui n'est louée qu'en partie, le propriétaire s'étant réservé le surplus, enfin d'un chalet ou d'une villa, destinés à être mis en location pendant quelques semaines ou quelques mois seulement de l'année ; peut-on dire dans ces diverses hypothèses qu'il s'agit d'immeubles destinés à produire des revenus ? La formule de l'article 12 n'est pas d'une précision suffisante pour donner la clef de ces difficultés. Tout ce que l'on peut dire, c'est que le législateur a eu certainement l'intention d'imposer sur leur valeur vénale les immeubles de nature à ne pas produire de revenu ou à ne produire qu'un très faible revenu ; l'application de ce principe sera une question de fait variable suivant les circonstances. Peut-être, en cas de doute, conviendra-t-il d'écarter l'article 12, attendu qu'il constitue une exception à une règle normale, et que les exceptions, surtout en droit fiscal, doivent s'interpréter restrictivement (2).

Observons que la règle de la capitalisation par 20 ou 25, pour la liquidation des droits exigibles sur les échanges d'immeubles reste en vigueur sous la législation nouvelle. L'anomalie signalée à cet égard sous le

(1) *Traité alphabétique*, supplément. V^o succession n^{os} 133 et s.

(2) *Traité alphabétique*, supplément. V^o succession n^{os} 133 et s. Besson, *Réforme fiscale* etc., n^{os} 245 et suiv.

régime de la loi de frimaire persiste donc, et elle ne peut vraisemblablement s'expliquer que par un oubli du législateur.

Ce sont les parties qui déclarent la valeur vénale des biens dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu, mais l'Administration a le droit de contrôler ces évaluations et d'en constater l'insuffisance par voie d'expertise.

CHAPITRE III

NOUVEAU MODE D'ÉVALUATION DE L'USUFRUIT ET DE LA NUE-PROPRIÉTÉ

Le législateur de l'an VII avait soumis les transmissions de nue-propriété et d'usufruit à des conditions très rigoureuses au point de vue de l'impôt. L'usufruit, à quelque époque qu'il fût transmis, était évalué en thèse générale à la moitié de la valeur de l'objet, la nue-propriété était taxée comme la propriété entière.

Ce mode de perception présentait deux graves inconvénients :

1° Quand la nue-propriété et l'usufruit étaient transmis par succession, le droit d'enregistrement était perçu sur une valeur représentant une fois et demie la propriété, c'est-à-dire sur une valeur supérieure à l'importance réelle de l'objet transmis ;

2° Celui qui acquérait une nue-propriété était forcé de payer le même droit que s'il jouissait immédiatement de la propriété et de faire par conséquent une avance de fonds très onéreuse, pour laquelle la nue-propriété complètement improductive ne lui offrait aucun moyen efficace de crédit.

On justifiait ce système par les considérations suivantes : on disait que le législateur avait été amené à établir ces bases de perception parce que, n'ayant aucun moyen d'apprécier les chances de durée de la jouissance et, par suite, de fixer pour chaque mutation la valeur respective des démembrements de la propriété, il lui fallait adopter des chiffres invariables pour l'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété. D'un autre côté, si la nue-propriété ne confère pas actuellement la pleine propriété, elle y conduit inévitablement et, par suite, l'acquéreur est débiteur envers le Trésor de l'impôt sur la pleine propriété ; le législateur, craignant des fraudes, a voulu que le paiement de cet impôt ait lieu en entier et par anticipation au moment de l'acquisition de la nue-propriété et non qu'il soit sursis au paiement d'une partie du droit à l'avènement de la réunion effective de l'usufruit.

Le système de la loi de frimaire était difficile à défendre, même au point de vue de l'intérêt du Trésor. L'arbitraire, en effet, ne se défend pas. En fait, on ne pouvait expliquer pourquoi le Trésor recevait moitié en sus lorsque la double transmission de la nue-propriété et de l'usufruit s'opérait au profit de deux personnes différentes, au lieu d'une seule ; ce n'était ni équitable, ni logique ; l'impôt doit être en rapport direct avec la valeur même qui fait l'objet de la transmission, peu importe que cette dernière se divise ou non ; et l'abus s'aggrave encore si l'on songe que, sous ce régime, l'usufruitier payait l'impôt sans qu'il fût tenu compte de son âge et par suite de sa possession probable ; de

son côté le nu-propriétaire était obligé de verser, dans les délais légaux, la même somme que s'il avait recueilli la pleine propriété, bien que cette pleine propriété ne dût peut-être lui advenir que dans un temps très éloigné.

Ces inconvénients avaient été depuis longtemps signalés, et divers systèmes proposés. On avait demandé notamment que le nu-propriétaire ne fût obligé de payer que le jour où l'usufruit prendrait fin, et que le droit fût basé sur la valeur totale de l'immeuble lors de la cessation de l'usufruit. L'État aurait, d'ailleurs, continué à exiger de l'usufruitier l'impôt calculé sur la moitié de la valeur de la propriété. Ce projet de réforme réalisait évidemment un progrès, mais il donnait prise à une double critique :

1° Sous prétexte de réagir contre les exagérations fiscales de la loi de frimaire, il faisait trop bon marché des intérêts immédiats du Trésor. Il est nécessaire que, au jour de l'ouverture de la double transmission, l'État perçoive le droit afférent à la pleine propriété, sauf à en répartir équitablement la charge entre l'usufruitier et le nu-propriétaire. Tandis que, avec ce système, il devait attendre l'époque, peut-être lointaine, de la fin de l'usufruit, et la perspective de percevoir ultérieurement le droit intégral ne pouvait être une compensation suffisante à l'avance dont bénéficiait le nu-propriétaire ;

2° Cette réforme était insuffisante, attendu qu'elle n'osait pas s'attaquer directement à la règle de l'évaluation unique de l'usufruit à la moitié de la pleine propriété, quel que fût l'âge de l'usufruitier.

L'article 13, de la loi du 25 février 1901, a donc réalisé une réforme aussi nécessaire et aussi juste que celle de la déduction du passif en modifiant le mode d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété.

Cette réforme repose essentiellement sur deux principes également nécessaires pour assurer le recouvrement de l'impôt et la simplification de la perception et pour proportionner le montant des taxes à l'importance réelle des objets transmis.

Le premier, c'est la perception immédiate, lors du démembrement de la propriété, de la totalité du droit applicable à la nue-propriété, de manière qu'il n'y ait aucune surséance pour l'expectative de la réunion ultérieure de la jouissance.

Le second principe, c'est la répartition immédiate de l'impôt entre le nu-propriétaire et l'usufruitier au prorata de la valeur respective des droits de chacun. Cette part, que chacun d'eux devra payer, variera donc avec la plus-value que la nue-propriété et l'usufruit recevront de l'action du temps. Le nu-propriétaire paiera d'autant moins que l'usufruitier aura un plus grand nombre d'années probable à vivre. Les deux droits réunis devront égaler le droit de mutation en pleine propriété. La détermination de la valeur de l'usufruit et de la nue-propriété est effectuée suivant un tarif calculé d'après l'âge de l'usufruitier, afin que les mutations, dont ces démembrements sont respectivement l'objet, soient assujetties à des taxes différentielles en rapport avec la plus-value ou la diminution des droits transmis.

La difficulté capitale, qu'a eue à résoudre le légis-

lateur de 1901, consistait à déterminer exactement la valeur respective de la nue-propriété et de l'usufruit au jour de la transmission. Cela revenait à se demander pour quelle proportion l'usufruit compte dans la valeur entière de l'objet. La loi romaine décidait, à l'occasion de la *viçesina hereditatium*, que la durée probable de la vie de l'usufruitier était de 30 ans, s'il était âgé de 10 à 20 ans lors de l'ouverture de son droit, de 28 ans, si son âge se plaçait à cette époque entre 20 et 25 ans. Mais ce système entraînait des difficultés et l'on s'était finalement arrêté au système suivant : il reste trente ans à vivre à l'usufruitier, s'il a moins de trente ans ; s'il a de 30 à 60 ans, il lui reste à vivre un nombre d'années égal à la différence entre 60 ans et son âge actuel ; s'il a plus de 60 ans, il ne lui reste que cinq années à vivre.

A l'époque actuelle, il y a encore des législations qui, comme la loi de frimaire, ont fixé la valeur de l'usufruit à une quotité déterminée de la valeur réelle de la pleine propriété, sans égard à l'âge de l'usufruitier : ce sont celle de l'Espagne, de la Belgique, du Luxembourg et de la Russie. D'autres législations se sont inspirées, du droit romain, notamment celles des Italiens, des Allemands, des Hollandais. Toutefois le système Italien se rapproche de celui de la loi de frimaire en un point : quand l'usufruitier a plus de 50 ans, sa jouissance est évaluée au quart de la valeur de la pleine propriété.

En Allemagne (sauf dans le duché de Bade, où il est égal aux deux cinquièmes de la pleine propriété)

l'usufruit est évalué d'après l'âge de l'ayant droit (1).

Un système analogue est pratiqué en Bavière (L. du 18 août 1879, art. 13) ; en Alsace-Lorraine. (L. du 17 juin 1900, art. 11) ; aux Pays-Bas (L. du 28 mai 1869 art. 10) ; dans le canton de Genève (L. du 18 juin 1870 art. 16).

Le canton de Vaud pratique un système original : aucun impôt n'est perçu immédiatement sur les transmissions d'usufruit entre vifs à titre gratuit ou à cause de mort ; seulement l'usufruitier paye tous les ans au nu-propriétaire les intérêts du droit de mutation dont ce dernier a dû faire l'avance et qu'il a acquitté sur la pleine propriété.

Tous ces systèmes, et en particulier celui des Allemands, ont pour point de départ les moyennes fournies par les tables de mortalité. Aussi, au lendemain de l'application, en 1889, du système allemand à l'Alsace-Lorraine, on proposa d'en transporter les règles dans la législation française. Sous le rapport de l'équité et de

(1) Loi du 30 mars 1873, article 4 pour la Prusse. D'après cette loi, on multiplie le revenu annuel du bien par 16, quand l'usufruitier est âgé de 15 ans ou de moins de 15 ans ;

Quand il est âgé de 15 à 25 ans, on les multiplie par 14

—	25 à 35	—	12 1/2
—	35 à 45	—	10
—	45 à 55	—	7 1/2
—	55 à 65	—	5 »
—	64 à 75	—	3

et par 2 quand il a plus de 75 ans. De plus, si l'usufruit vient à cesser dans l'année de son ouverture, sa valeur est évaluée d'après la durée effective qu'il a eue.

l'exactitude, les règles des législations allemandes échappent à toute critique sérieuse ; on peut seulement leur reprocher de rendre la perception trop compliquée.

Le législateur de 1901 s'est inspiré de ces idées et l'article 13 qui réalise la réforme reproduit les dispositions d'un projet préparé par l'Administration depuis 1880. La vie humaine est divisée en sept parties ; la première va de 1 à 20 ans ; les cinq suivantes sont de dix ans chacune jusqu'à 70 ans ; la septième va de 70 ans à la fin de la vie.

Dans la première période, on estime, d'après les tables de mortalité, que l'usufruit est égal aux sept dixièmes et la nue-propriété aux trois dixièmes de la valeur de la propriété entière ; la proportion diminue ensuite pour l'usufruit, à mesure qu'elle augmente pour la nue-propriété, d'un dixième par chaque période décennale. Ainsi :

Si l'usufruitier est âgé de 20 à 30 ans, il paye sur 6/10 et le nu-propriétaire sur 4/10.

Si l'usufruitier est âgé de 30 à 40 ans, il paye sur 5/10 et le nu-propriétaire sur 5/10.

Si l'usufruitier est âgé de 40 à 50 ans, il paye sur 4/10 et le nu-propriétaire sur 6/10.

Si l'usufruitier est âgé de 50 à 60 ans, il paye sur 3/10 et le nu-propriétaire sur 7/10.

Si l'usufruitier est âgé de 60 à 70 ans, il paye sur 2/10 et le nu-propriétaire sur 8/10.

Si l'usufruitier est âgé de 70 ans révolus, il paye sur 1/10 et le nu-propriétaire sur 9/10.

D'autre part, la loi nouvelle permet de calculer la

valeur des usufruits constitués pour une durée déterminée et moindre que la vie de l'usufruitier ; l'usufruitier devra les deux dixièmes des droits exigibles pour la transmission de la pleine propriété pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit. Par exemple, si l'usufruit est constitué pour 20 ans, le titulaire de ce droit paiera les $\frac{4}{10}$ des droits exigés de la transmission de la propriété.

L'innovation de la loi nouvelle consiste donc à envisager séparément les deux éléments de la transmission au moment où elle se produit. C'est un système en définitive assez simple, mais on peut cependant lui adresser les critiques suivantes :

1° Il repose sur des présomptions qui ne sont pas toujours rigoureusement exactes, mais la certitude absolue ne saurait exister en cette matière et la loi s'en rapproche autant qu'il est possible.

2° Il est certain que le procédé nouveau d'évaluation entraîne une perte pour le Trésor qui ne perçoit plus les droits que sur la valeur des biens transmis, au lieu de les encaisser une fois et demie sur cette valeur. Mais cette critique est précisément le meilleur éloge à décerner à la loi de 1901.

3° Une critique plus sérieuse résulte de l'obligation où se trouve, dans tous les cas, le nu-propriétaire, de faire au Trésor l'avance immédiate d'une partie des droits de mutation par décès, alors qu'il attendra son entrée en possession peut-être longtemps encore. En bonne logique, le paiement des droits devrait être corrélatif de la jouissance afin que le contribuable puisse

le prélever sur les revenus de l'immeuble sans entamer son capital. Une règle plus équitable aurait consisté à exiger l'intégralité du droit de l'usufruitier sauf à lui permettre d'en réclamer le remboursement par fractions au nu-propiétaire. On pourrait, il est vrai, objecter que, surtout, en matière de transmission par décès, l'usufruitier serait ainsi exposé à avancer plus qu'il n'est appelé à recueillir, si son usufruit ne doit durer que quelques années, et que, parfois même, il se verrait obligé de renoncer, s'il n'est pas assez fortuné pour avancer le montant de l'impôt. Mais on peut répondre que, cet inconvénient existant pour le nu-propiétaire, l'objection est sans portée ; l'usufruitier jouit, tout au moins, d'un droit immédiatement productif (1).

4° L'usufruit est, par définition, un droit qui ne peut dépasser la durée de la vie du titulaire ; il prend donc fin au décès de celui-ci, alors même que le temps pour lequel il a été concédé ne serait pas expiré (2). Il semble que l'évaluation de 2/10 par période décennale n'aurait dû être prise que comme maximum, celle basée sur l'âge de l'usufruitier restant la règle toutes les fois qu'elle n'aurait pas dépassé la première. Mais

(1) Voir les amendements de M. Gervaise, à la Chambre des Députés (séance du 16 nov. 1900 ; *J. off.* du 17 nov. 1900), et de M. Saint-Romme au Sénat (séance du 28 janvier 1901, *J. off.* du 29 janvier, p. 114). Ils ont été rejetés tous les deux.

(2) Aubry et Rau, *Cours de Droit civil*, 5^e édition, t. II, p. 721, texte et note 8 ; Baudry-Lacantinerie et Chauveau, *Des biens*, n° 733.

la loi de 1901 est formelle et cette interprétation de faveur ne pourrait être admise (1).

Ce système pourra d'ailleurs, dans bien des cas, tourner au préjudice de l'Administration.

Il sera préjudiciable à l'Administration surtout si l'usufruit est constitué pour une longue durée. Supposons un usufruit établi pour 40 ans — ce qui arrivera rarement, mais demeure possible — la valeur imposable de la nue-propriété, en cas de vente ou de donation sans réserve d'usufruit, sera réduite à néant.

Mais l'Administration interprète autrement le dernier paragraphe de l'article 13-2°; elle soutient que l'évaluation à raison de deux dixièmes par période décennale doit s'entendre d'une évaluation maxima applicable seulement au cas où l'âge de l'usufruitier ne comporterait pas une évaluation inférieure. Dans ce système, les expressions de la loi « sans égard à l'âge de l'usufruitier » devraient être complétées par celles-ci « si cet âge est tel qu'il comporte une évaluation supérieure à celle de deux dixièmes par période décennale de la durée fixée » (2). Avec cette interprétation, lorsque, par exemple, un père, âgé de cinquante-cinq ans, fait donation à ses enfants de biens dont il se réserve l'usufruit pendant 25 ans, l'usufruit réservé devra être évalué, non pas à 6/10, à raison de trois périodes de dix ans, mais à 3/10 eu égard à l'âge du donateur; et les donataires acquitteront l'impôt sur les 7/10 de la pleine propriété. Cette

(1) Naquet, *Commentaire de la loi de 1901*, n° 52.

(2) *Traité alphabétique. Supplément. V° Usufruit*, n° 7.

interprétation administrative permet seule de mettre le système d'évaluation adopté d'accord avec les principes du droit civil, mais l'on doit convenir qu'il ajoute à la loi.

L'application stricte de l'article 13-2° serait encore défavorable à l'Administration, relativement aux usufruits constitués pour une courte durée. Le donateur qui se réserverait pendant un an au moins l'usufruit des biens donnés verrait cependant son usufruit estimé à 2/10 de la pleine propriété, et les donataires acquitteraient l'impôt sur la propriété, déduction faite de cette fraction; mais l'Administration pourra remédier facilement aux fraudes qui se produiraient en établissant qu'une réserve aussi limitée n'était pas destinée à donner naissance à un droit d'usufruit, mais à une location de courte durée par le nouveau possesseur à l'ancien, ou bien constituait la fixation d'un simple terme (1).

Quant aux usufruits d'une durée indéterminée ou dont l'expiration est fixée à un événement autre que le décès de l'usufruitier, il convient d'apprécier, d'après les circonstances, si cet usufruit doit être assimilé à un usufruit viager ou à un usufruit à durée fixe. Au cas où l'usufruit constitué pour une durée indéterminée ne pourrait être assimilé à un usufruit viager, ni à un usufruit à durée fixe, il y aurait lieu d'exiger des parties une évaluation de sa durée probable, sauf le droit de contrôle de l'Administration, qui aura la faculté de

(1) Baudry-Lacantinerie et Chauveau, *Des biens*, n° 456. Laurent, VI, n° 342 et 343.

se servir dans ce but des indications du barème établi par la loi de 1901 dans son article 13 (1).

La nouvelle loi tient compte des usufruits ouverts au moment de la transmission ; mais on peut se trouver en présence d'usufruits successifs. Ne faudra-t-il pas alors considérer l'usufruit le plus long pour le calcul des droits ? Par exemple, la nue-propriété est léguée à X ; l'usufruit est légué, et successivement, à A, B, et C, de sorte que, au décès du testateur, A aura tout l'usufruit ; à la mort de A, B jouira de cet usufruit ; enfin C en recueillera le bénéfice quand les deux premiers seront décédés. Comme il est assez difficile, pour évaluer la nue-propriété, de déterminer l'héritier sur lequel il faudrait opérer le calcul, on ne tient compte que de l'usufruit ouvert au moment de la transmission. C'est ce qui ressort de l'article 13, 2^e § 2 : « pour déterminer la valeur de la nue-propriété il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue-propriété. »

Au jour du démembrement, il n'y a donc qu'un seul usufruit ouvert ; les autres sont conditionnels, puisqu'ils sont subordonnés à la survie des appelés. Il en résulte, conformément aux règles de la rétroactivité de la condition, que l'impôt devra être liquidé d'après les tarifs et le mode de la détermination de la valeur imposable de l'usufruit en vigueur au jour du démembrement.

Par suite, si le démembrement s'est opéré par décès

(1) Solution du 7 janvier 1903, *Instruction* 3109 § 4.

avant l'entrée en vigueur de la loi de 1901 et que le premier usufruitier décède postérieurement à cette loi, le second usufruitier devra acquitter les droits à sa charge d'après les tarifs proportionnels existant sous l'ancienne législation et sur le capital au denier 10 ou 12.50 du revenu des immeubles au jour de l'ouverture de son usufruit. Ce n'est qu'autant que le démembrement se sera effectué sous l'empire de la loi du 15 février 1901, que l'on suivra pour l'évaluation de l'usufruit secondaire les règles tracées par l'article 13. Dans ce cas, la valeur de l'usufruit sera nécessairement déterminée d'après l'âge du bénéficiaire au moment où ce deuxième usufruit prendra naissance (1).

Si, à la mort du premier titulaire de l'usufruit, le deuxième appelé vient à exercer son droit, il paiera pour cet usufruit suivant l'âge qu'il aura à cette époque. Mais le nu-propiétaire qui a payé l'impôt afférent à la nue-propiété en face de l'usufruit légué à A, âgé de 70 ans, lors du démembrement, et qui supporte aujourd'hui un second usufruit au profit de B, se trouve avoir trop payé si B est plus jeune que A, n'a que 25 ans par exemple. La loi de 1901 autorise, dans cette hypothèse, le nu-propiétaire à demander la restitution d'une somme égale à celle qu'il aurait payée en moins, si le droit acquitté par lui avait été calculé sur l'évaluation de la nue-propiété d'après l'âge de l'usufruitier éventuel. Dans l'espèce que nous avons choisie, il demandera la restitution de la différence entre les

(1) *Instruction*, n° 3049, p. 12.

droits calculés sur la nue-propriété évaluée d'après l'âge de B, au décès du testateur et les droits effectivement perçus (1).

Cette restitution ne peut jamais être accordée que dans les limites du droit dû par l'usufruitier éventuel; la somme à rembourser au nu-propriétaire ne doit jamais être supérieure à celle dont le deuxième usufruitier est personnellement tenu envers le Trésor à raison de son usufruit éventuel. En d'autres termes, il faut que le receveur trouve dans la perception à opérer à l'encontre de l'usufruitier éventuel les fonds nécessaires à la restitution au profit du nu-propriétaire.

Cette règle constitue une exception à la règle de l'article 69 de la loi du 22 frimaire an VII, qui prohibe la restitution de tout droit régulièrement perçu. Mais l'action en restitution ouverte au profit du nu-propriétaire se prescrit par deux ans à compter du décès du premier usufruitier.

A l'inverse, faut-il décider qu'un supplément de droit deviendra exigible, lors de l'ouverture du deuxième usufruit, si le second usufruitier est plus âgé que le premier? Par exemple, A est âgé de 39 ans et B de 70 ans. La nue-propriété vaut, lors du démembrement, les 5/10 de la propriété entière. Mais, dans l'hypothèse où A meurt avant B, la nue-propriété, par suite de la rétroactivité de la condition est censée avoir toujours représenté les 9/10 de la pleine propriété. Le nu-propriétaire est-il passible d'un supplément de droit

(1) *Instruction*, 3049, p. 13.

sur la différence, soit sur $4/10$? La réponse doit être négative (1) ; car le principe posé par la loi, c'est que, lors du démembrement, on ne doit tenir compte que des usufruits ouverts à ce moment et la seule exception apportée à cette règle a été introduite en faveur du nu-propriétaire, lorsque le droit acquitté excède celui qui aurait été réellement exigible. Au surplus, l'impôt a été perçu lors du démembrement, sur la valeur à cette époque de la propriété entière ; le Trésor est donc complètement désintéressé.

Si au lieu de se trouver en face d'usufruits successifs, le nu-propriétaire est en présence d'usufruitiers conjoints, il devra payer les droits en tenant compte de l'âge respectif de chacun. Ainsi la nue-propriété est léguée à X, et l'usufruit conjointement et par égales portions à A, B, et C, qui ont chacun l'âge suivant : A, 25 ans ; B, 35 ans ; C, 45 ans. Pour un tiers de l'objet légué le nu-propriétaire rencontre un usufruitier de 25 ans, il paiera pour ce tiers sur $4/10$; pour le deuxième tiers en face d'un usufruitier de 35 ans, il paiera sur $5/10$ et enfin pour le surplus sur $6/10$ de la valeur totale.

Quant aux usufruitiers qui sont appelés à jouir ensemble, indivisément et par égales parts, ils acquitteront l'impôt sur la pleine propriété fractionnée en autant de parties qu'il y a d'usufruitiers, c'est-à-dire qu'on liquidera l'impôt sur chacune de ces parties

(1) Naquet, *Commentaire de la loi de 1901*, n° 55 ; *Traité alphabétique, Supplément*, v° *Usufruit*, n° 12.

d'après les règles ordinaires, en tenant compte de l'âge de l'usufruitier (1).

Lorsque l'immeuble sur lequel s'ouvrira l'usufruit rentrera dans la catégorie de ceux qui ne sont pas productifs de revenus, sa valeur imposable sera déterminée conformément à l'article 12 de la loi du 25 février 1901 ; on ne saurait prétendre, d'ailleurs, que l'immeuble, étant improductif, ne peut être l'objet d'un usufruit ; car tous les biens qui procurent à leur possesseur un avantage moral ou matériel sont susceptibles d'usufruit et incontestablement l'usufruitier d'un terrain à bâtir, d'un parc ou d'un château retire de sa possession des avantages d'agrément ou des profits matériels (2).

En supposant que les biens transmis par décès soient déjà grevés d'un usufruit, il va sans dire que l'impôt sera acquitté sur la nue-propriété évaluée d'après les règles nouvelles, si le démembrement s'est opéré depuis la loi de 1901. Mais, ces règles devront-elles continuer à être suivies, si le démembrement originaire remonte à une époque où la loi de frimaire était applicable ? La question est de nature à se présenter fréquemment dans la pratique ; elle a été diversement résolue par les interprètes, qui ont commenté la loi de 1901 ; mais l'Administration et la jurisprudence en voie de formation décident avec raison que la législation applicable dans tous les cas est celle de 1901.

Une doctrine, qui a groupé un assez grand nombre

(1) *Instruction*, 3049, p. 10.

(2) *Traité alphabétique, Supplément*, v. *Usufruit*, n° 13.

d'adhérents (1), enseigne que, du moment où la nue-propriété a été séparée de l'usufruit par un acte ou un fait juridique antérieurs à la mise à exécution de la loi de 1901, les transmissions ultérieures de l'usufruit et sa réunion à la nue-propriété échappent aux prescriptions de l'article 12 et demeurent soumises aux règles d'évaluation de la loi de l'an VII. L'évaluation à la moitié de la nue-propriété lors du paiement de l'impôt à l'époque du premier démembrement doit servir à fixer la valeur pour toutes les transmissions ultérieures ; sinon, la règle de la non-rétroactivité se trouverait violée.

Mais cette appréciation nous paraît antijuridique et nous croyons seule exacte l'interprétation suivie par la pratique administrative.

Ainsi, une succession ouverte depuis la mise en vigueur de la loi de 1901 et ayant pour objet une nue-propriété séparée de l'usufruit sous l'empire de la loi de frimaire devra supporter l'impôt non sur la moitié de la valeur de la pleine propriété mais seulement sur la valeur de la nue-propriété, calculée d'après l'âge de l'usufruitier. Inversement si, lors du démembrement opéré par décès sous l'empire de l'ancienne législation, le droit de mutation a été payé, d'une part, par l'usufruitier sur la moitié représentant la valeur de son usu-

(1) M. Besson, *Réforme fiscale*, nos 260, 261, 321 ; M. Petit, *Manuel du régime fiscal des successions*, n° 539 ; M. Garnier, n° 50 de son *commentaire* ; M. Vigié. *Loi du 25 février 1901*, page 101.

fruit, d'autre part par le nu-propriétaire sur l'entière valeur de la pleine propriété, la transmission ultérieure à titre gratuit, soit de l'usufruit, soit de la nue-propriété devra être assujettie à l'impôt d'après le barème établi par la loi de 1901.

On objecte que le système organisé par cette loi, fondé sur le principe très équitable que la valeur de l'usufruit décroît, tandis que celle de la nue propriété augmente au fur et à mesure que l'usufruitier vieillit, aboutit cependant dans certains cas à aggraver l'impôt, et que son application doit, par suite, demeurer étrangère aux démembrements opérés avant 1901 ; les droits acquis devant être respectés.

Mais on peut répondre d'abord que le système nouveau est scientifiquement plus exact et doit être suivi sans distinguer s'il profite ou préjudicie, dans sa mise en œuvre, aux contribuables.

On ne saurait affirmer, d'ailleurs, qu'un semblable mode de procéder viole le principe de la non-rétroactivité des lois. Incontestablement, les droits acquis doivent être mis à l'abri de toute disposition ultérieure ; mais le Trésor n'a pu acquérir, sous l'empire de la loi ancienne, un droit afférent à une mutation qui ne s'est accomplie que depuis son abrogation au point de vue du tarif et de la liquidation des droits ; les mutations et les actes sont gouvernés par la loi existante à l'époque où les mutations s'opèrent et où les actes sont dressés. C'est donc la date de la loi nouvelle et non celle du démembrement qui fixe le forfait applicable ; la transmission actuelle ne se rattache par aucun lien,

juridique ou de fait, à la mutation, qui a opéré le démembrement (1).

L'article 13 reste étranger aux droits d'usufruit et de nue-propriété portant sur des créances à terme, c'est-à-dire des créances dont le capital n'est pas exigible, aux rentes perpétuelles ou temporaires, enfin aux rentes viagères créées ou transmises tant à titre onéreux qu'à titre gratuit. Pour cette catégorie de biens, il faut d'abord déterminer la valeur de la pleine propriété conformément à la loi de frimaire (article 14 n^{os} 2, 7 et 9), c'est-à-dire liquider les droits, d'abord pour les créances à terme, sur le capital exprimé dans l'acte d'obligation ; pour les rentes perpétuelles sur le capital constitué, et, à défaut, sur un capital formé de 20 fois la rente ; enfin pour les rentes non perpétuelles et les pensions, sur le capital constitué et à défaut, sur un capital formé de 10 fois la rente ou pension.

Une fois cette valeur obtenue en pleine propriété, les titulaires de la nue-propriété et de l'usufruit auront à payer l'impôt suivant l'âge de l'usufruitier, ou la durée assignée à son droit, conformément aux règles tracées par l'article 13 n^o 2 de la loi de 1901.

Mais cet article vise uniquement les mutations de nue-propriété et d'usufruit, par conséquent laisse subsister le mode d'évaluation établi par la loi de frimaire pour la pleine propriété des rentes perpétuelles ou viagères,

(1) *Instruction* 2865 § 4 ; Beauvais, 5 juin 1902, R. E. 3049 ; solution du 4 septembre 1902. *Instruction* 3099 § 11 ; *Traité alphabétique, Sapp. V. Usufruit* n^o 30 ; Guilhot, *Manuel de droit fiscal*, n^o 160.

transmises à quelque titre que ce soit. En conséquence, la valeur imposable de ces rentes continue à être déterminée d'après les règles anciennes et non conformément au barème établi par la loi nouvelle (1). Le maintien du régime de la loi de frimaire pour les rentes viagères a été critiqué, non sans raison, mais le texte de la loi de 1901 est formel et ne comporte pas une autre interprétation. D'ailleurs la réforme eût nécessité la revision du mode général de capitalisation de la rente perpétuelle et du revenu des immeubles, et cette revision aurait entraîné des résultats préjudiciables aux redevables. En appliquant à la rente viagère les évaluations relatives à l'usufruit, la présomption de durée de la rente pourrait dépasser de beaucoup celle que donne la capitalisation par 10.

L'âge de l'usufruitier servant de base à l'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété transmis à titre gratuit, il importe que l'Administration connaisse cet âge pour liquider et percevoir le montant de l'impôt.

A cet effet, l'article 14 édicte que la déclaration fera connaître le lieu et la date de la naissance de l'usufruitier et, si celui-ci est né hors de France ou d'Algérie, il devra être justifié de cette date avant l'enregistrement. Le mode de justification à fournir dans ce cas n'est pas spécifié ; mais en général, dit l'Administration, il conviendra d'exiger l'acte de naissance.

A défaut d'indication ou de justification, les droits les

(1) *Traité alphabétique, Supplément V^o Usufruit*, n^o 23 ; *Instruction* 3049, p. 14 ; Seine 25 janvier 1902. R. E. 2931.

plus élevés seront perçus c'est-à-dire que la Régie est autorisée à estimer la nue-propriété comme si l'usufruitier avait plus de soixante-dix ans et l'usufruit comme si l'usufruitier avait moins de vingt ans. (1)

L'indication inexacte de la date est punie d'une amende qui consiste dans un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible. Quant à l'inexactitude, qui porte seulement sur le lieu de naissance, elle rend exigible le droit le plus élevé, encore ce droit est-il sujet à restitution s'il est établi que la date est bien celle qui a été déclarée ; cette restitution, du reste, ne peut être autorisée que dans les deux ans de la perception (2).

La loi nouvelle est muette sur la durée du délai pendant lequel doit être formulée la réclamation du supplément de droit motivée par suite de l'inexactitude de l'indication de la date ou du lieu de naissance de l'usufruitier. Quelle prescription pourra être, dans ce cas, opposée aux réclamations de l'Administration ?

Nous ne pensons pas que la prescription biennale de l'article 31 de la loi de frimaire soit applicable ; dans cet article, en effet, le législateur prévoit le cas où des droits n'ont pas été perçus par suite d'une faute imputable au receveur ; or, dans l'espèce, la perception est conforme à la déclaration des parties, il n'y a pas insuffisance de perception, puisque le receveur a exigé tout ce qu'il pouvait réclamer en appliquant le tarif aux dispositions

(1) *Instruction* 3048.

(2) *Instruction* 2865, § 5.

de la déclaration. La prescription biennale est donc sans objet.

Il en est de même, nous semble-t-il, de la prescription quinquennale établie pour l'omission d'une valeur sujette à l'impôt. Il n'est pas possible d'assimiler la déclaration inexacte à une omission.

On ne peut pas davantage soutenir que la rectification de l'erreur tombe sous l'empire de la prescription de dix ans, qui frappe les successions non déclarées.

Reste donc la prescription trentenaire, la seule qui paraisse directement applicable à une pareille action ; du reste, c'est cette prescription qui a été jugée applicable dans un cas semblable, celui de l'erreur commise dans l'indication du degré de parenté par les héritiers (1).

La loi du 25 février 1901 n'ayant pas d'effet rétroactif, les articles 13 et 14 ne sont pas applicables aux droits ouverts au profit du Trésor antérieurement à cette loi, alors même que le délai accordé aux redevables pour les acquitter n'expirerait que postérieurement.

1. Marseille, 31 août 1877. Cass. 1^{er} août 1878 S. 79.1.231.

CHAPITRE IV

EXPERTISE D'IMMEUBLES SITUÉS DANS PLUSIEURS ARRONDISSEMENTS

En principe, c'est sur la déclaration des parties que le droit doit être perçu ; il faut donc conclure de là qu'à l'Administration seule appartient le droit d'expertiser cette déclaration ; aussi aucun article de loi n'autorise les acquéreurs à quelque titre que ce soit, à faire régler par expertise la valeur de ces biens. C'est ce qui résulte d'une jurisprudence constante (1).

La demande en expertise formée par l'Administration devait, aux termes de l'article 18 de la loi du 22 frimaire an VII, être adressée au tribunal de l'arrondissement dans lequel les immeubles sont situés. Pour éviter la multiplicité des procédures, la loi du 15 novembre 1808 avait décidé par son article 1^{er} que, lorsque l'expertise intéresserait des immeubles situés dans le ressort de plusieurs tribunaux, la requête en serait portée devant le tribunal du chef-lieu de l'exploitation ou de la partie des biens présentant le plus fort revenu matriciel.

(1) Cass. 27 avril 1807. S. 1807-1-742 ; *Instruction* 1537-248 ; Cass. 1^{er} avril 1829, S. 1829. 1. 928.

Mais cette heureuse innovation introduite dans les formes de procéder ne concernait que les expertises des biens ayant fait l'objet de transmissions entre vifs. Rien n'était changé en ce qui concerne les expertises d'immeubles dont la mutation s'opère par décès (art. 2. Loi 15 novembre 1803) et dont la déclaration se fait au bureau dans l'arrondissement duquel les biens sont situés.

Le régime nouveau de la déclaration à un bureau unique de tous les biens d'une même succession appelait la suppression de cette distinction entre les transmissions par actes entre vifs et les transmissions par décès. Comme l'a fait justement remarquer M. Mesureur dans son rapport, « il arrivera souvent qu'une même déclaration aura pour objet des immeubles situés dans la même circonscription de plusieurs tribunaux. En pareil cas, s'il y a lieu de recourir à une expertise, il ne serait conforme ni à l'intérêt du Trésor, ni à celui des contribuables d'entamer et de suivre une procédure distincte pour chaque partie de l'immeuble ou du domaine situé dans le ressort d'un tribunal différent. »

C'est dans ce but qu'a été introduite dans la loi du 25 février 1901 (art. 17) la disposition suivante : « Lorsqu'il y aura lieu de requérir l'expertise d'un immeuble ou d'un corps de domaine ne formant qu'une seule exploitation, situé dans le ressort de plusieurs tribunaux, la demande en sera portée au tribunal de première instance dans le ressort duquel se trouve le chef-lieu de l'exploitation, ou, à défaut de chef-lieu, la partie des biens présentant le plus grand revenu, d'après la matrice du rôle. »

Cette disposition laisse subsister toutes les règles

antérieures relatives à l'expertise des biens entièrement situés dans la circonscription d'un même tribunal, c'est le tribunal de la situation de ces biens qui est seul compétent et non celui du bureau où la déclaration a été souscrite.

Ce sont les mêmes experts qui procéderont à l'expertise dans le ressort des diverses circonscriptions judiciaires et ils n'auront à prêter serment que devant le juge de paix du canton dans lequel se trouve le chef-lieu de l'exploitation, ou à défaut de chef-lieu, le plus grand revenu d'après la matrice du rôle. C'est aussi ce magistrat qui, en cas de désaccord, désignera le tiers expert (1).

(1) *Instruction*, 3058, p. 38.

DEUXIÈME PARTIE

Déduction du passif

GÉNÉRALITÉS

La réforme la plus importante introduite dans notre régime fiscal des successions par la loi de 1901 est celle qui consiste à admettre la déduction du passif héréditaire.

Préoccupée d'atténuer autant que possible les effets de l'application d'un principe aussi rigoureux que celui de la non-déduction du passif en matière de perception des droits de mutation par décès, la Cour de cassation y avait déjà apporté des tempéraments ; c'est ainsi qu'elle avait successivement autorisé la déduction : 1° du passif grevant une part d'intérêt dans une société, de sorte que l'actif net du défunt dans la société restait seul soumis à l'impôt (1) ; 2° des sommes touchées par le défunt en qualité d'usufruitier (2) ; 3° des sommes

(1) Cassation, 3 mars 1829, S. chr.

(2) Cassation, 22 août 1859, 28 février 1865. S. 1865-1-229.

données entre vifs et non encore payées au décès du donateur (1) ; 4° des sommes léguées à titre particulier et encore dues au décès du légataire universel (2).

La loi du 25 février est venue compléter les règles ainsi établies par la Cour suprême. Conçue dans un esprit très libéral, elle a établi la déduction de toutes les dettes tant civiles que commerciales, des dettes chirographaires et celles résultant de jugements ou d'actes authentiques. Elle n'a exclu que les dettes verbales.

Mais pour bénéficier de la déduction, les dettes doivent répondre à certaines conditions que nous nous proposons d'étudier.

(1) Cassation, 30 juillet 1862, S. 1862-1-991.

(2) Cassation, 6 décembre 1858, S. 1859-1-346 ; 25 juin 1862, S. 1862-1-855.

CHAPITRE I

PASSIF DONT LA DÉDUCTION EST ADMISE

Le passif héréditaire comprend deux éléments : les dettes et les charges ; a-t-il été dans la pensée du législateur d'admettre les unes et les autres au bénéfice de la déduction ? Non certainement, car l'article 3 ne parle que des dettes « à la charge du défunt » dont « l'existence au jour de l'ouverture de la succession » sera dûment justifiée, etc.

« Les dettes sont les obligations qui ont pris naissance dans la personne du défunt, qui grevaient son patrimoine lors de son décès et passent avec ce patrimoine à ses héritiers. Les charges, au contraire, sont des dettes posthumes ; ce sont des obligations auxquelles la mort du *de cujus* donne naissance et dont elle est l'occasion, qui par suite grèvent sa succession sans qu'il en ait jamais été tenu personnellement (1). »

Les obligations de la seconde catégorie, ne représentant pas pour l'héritier une dette ayant fait partie du patrimoine du *de cujus*, ne peuvent donc être déduites.

(1) Baudry-Lacantinerie. *Précis de droit civil*, t. 2, n° 283.

Les dettes proprement dites, au contraire, devront être distraites de l'actif brut pour la liquidation de l'impôt. Il n'y a, du reste, aucune distinction à établir entre les dettes de somme d'argent et les dettes de corps certains comme celles résultant d'une condamnation à livrer des valeurs mobilières ou des marchandises déterminées. Il faut et il suffit qu'elles soient antérieures et proviennent d'un titre probant.

Les dispositions des articles 14 n^{os} 8 et 11, et 15 n^o 7 et 8 de la loi du 22 frimaire an VII, qui prohibaient la distraction des charges héréditaires, sont donc implicitement abrogées par les articles 2 et 3 de la loi nouvelle, qui posent, dans toute sa généralité, le principe de la déduction des dettes.

Avant la loi de 1901, la taxation de l'actif héréditaire, sans tenir compte du passif, était, on l'a souvent répété (1), absolument contraire à la justice. L'héritage, en effet, ne comprend que ce dont la fortune de l'héritier se trouve augmentée par le fait de la succession; le procédé consistant à taxer l'actif brut sans avoir égard au passif était donc inexplicable; on avait cru, cependant, trouver la justification de la règle dans cette idée que toute succession contient un actif mobilier que les héritiers se gardent bien en général de déclarer et l'on considérait que la non déduction du passif était une compensation à la perte résultant pour le Trésor de la

(1) M. de Colonjon, Directeur de l'enregistrement à Paris *De la non déduction du passif dans les successions, Annales de l'Ecole des sciences politiques*, 1886. M. Quinion-Hubert, thèse, Douai 1893.

dissimulation de l'actif mobilier. Cet essai de justification était inadmissible ; il n'est permis de tabler sur la fraude que si elle est normalement vraisemblable. Or il y a des hypothèses où la fraude est impossible à l'égard du Trésor ; notamment quand il existe des enfants mineurs, la déclaration dans ce cas doit être sincère, sinon les mineurs pourraient se trouver lésés dans leurs droits. Dans tous les cas de ce genre, l'admission de la déduction du passif s'impose.

Quoi qu'il en soit, si cette pratique était justifiable à l'époque ancienne où les meubles étaient exonérés de l'impôt ou tout au moins frappés d'un droit inférieur à celui qui pesait sur les immeubles, elle n'était plus légitime depuis la loi du 18 mai 1850 article 10, qui avait assujéti les meubles héréditaires comme les immeubles à un droit de succession identique.

Aussi de 1850 à 1901 plusieurs projets de réforme dus à l'initiative parlementaire tentèrent de fournir une solution équitable : et la loi du 25 février 1901 est venue enfin donner satisfaction aux réclamations dont s'étaient faits les promoteurs tant les membres du Parlement que les publicistes. La loi nouvelle est le résultat d'un essai de conciliation entre les critiques adressées à la législation ancienne et les précautions à prendre contre les fraudes préjudiciables aux intérêts du Trésor.

Dans ce but, la loi du 25 février 1901 a exigé deux conditions principales pour qu'une dette puisse être admise à déduction ; il faut : 1° qu'elle existe à la charge personnelle du défunt au jour de l'ouverture de la succession ; 2° qu'elle résulte, à la même époque, d'un

titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt.

§ I. — Existence de la dette au jour du décès.

On doit entendre par dette, au sens de la loi fiscale, ainsi que nous l'avons dit plus haut, toute somme dont le défunt était personnellement débiteur au jour de l'ouverture de la succession et pour le paiement de laquelle des poursuites pouvaient être exercées en justice contre lui (1). Le principe posé exige une dette véritable, on ne devra donc pas faire entrer en ligne de compte, pour la déduction, les réclamations ou prétentions diverses dirigées contre le défunt au moment de sa mort.

Et il en serait ainsi alors même que l'État serait, vis-à-vis de la succession, le titulaire de ces réclamations. Les héritiers enfreindraient les termes de la loi s'ils demandaient alors la déduction. C'est pour ce motif qu'un amendement présenté par M. Lebreton, et tendant à admettre au bénéfice de la déduction les sommes réclamées par l'État du défunt fut rejeté, sur les observations personnelles de M. F. Faure, alors Directeur Général de l'Enregistrement, attendu qu'une réclamation, même émanant de l'État, n'équivaut pas à une dette justifiée et établie par un titre (2).

Pour être déduite, la dette doit être, au moment du

(1) *Traité alphabétique, Supplément, V. Succession*, n° 145.

(2) Séance de la Chambre du 15 novembre 1900.

décès, certaine dans son principe ; il n'est pas nécessaire qu'elle soit déterminée dans son quantum.

La condition de liquidité, stipulée par les projets primitifs, n'est plus dans la loi nouvelle une fin de non-recevoir à la déduction des dettes. C'est ce qui résulte des explications échangées au Sénat entre M. Cordelet et le ministre des finances (1).

Les modalités sous lesquelles les dettes peuvent avoir été contractées doivent attirer l'attention.

Si la dette contractée par le défunt l'a été conjointement avec d'autres, on déduira seulement la part à la charge du défunt dans la dette (2).

Que décider si la dette a été contractée solidairement ? Une double question se pose : doit-on déduire la totalité de la dette ou seulement la part virile du *de cujus* ? Puis, cette dernière solution admise, convient-il d'augmenter la part déductible à raison de l'insolvabilité des co-débiteurs, qui ne permet pas d'exercer contre eux un recours utile ?

Sur cette difficulté, comme sur bien d'autres, il n'est pas sans intérêt d'examiner les solutions admises par les législations des pays voisins, qui appliquent, depuis longtemps déjà, la déduction du passif. En Belgique (3) l'Administration admet la dette solidaire au passif de la succession, mais seulement pour la part du défunt,

(1) Séance du 22 janvier 1901 ; *J. off.*, 23 janvier 1901, p. 76, col. 2.

(2) Aubry et Rau, IV, § 298, p. 13.

(3) Loi du 27 décembre 1817, autorisant la déduction des dettes.

attendu qu'il y a lieu de tenir compte du recours contre les autres co-débiteurs pour la part qui leur incombe ; toutefois, au cas d'insolvabilité de ces derniers, les héritiers ont la faculté de déduire de l'actif tout ce qu'ils prouvent avoir payé ou à payer au créancier, sans espoir de recouvrement contre les co-débiteurs ; et la solvabilité de ces derniers s'apprécie d'ailleurs au jour du décès et non à une époque ultérieure ; on ne doit pas considérer les changements survenus depuis cette époque dans leur situation (1).

Cette solution nous paraît à l'abri de toute critique. Nous admettrions donc que, si les codébiteurs solidaires sont tous solvables, la part à supporter dans la dette par le défunt est seule déductible, car, elle seule diminuera l'actif héréditaire, mais si les autres débiteurs solidaires étaient lors du décès, en faillite ou en déconfiture constatée, il y aurait lieu d'accepter pour le tout la déduction de la dette solidaire, car la succession sera diminuée de l'intégralité du paiement effectué (2). ~

Des solutions identiques devraient être suivies pour la déduction des dettes indivisibles dont l'hérédité serait tenue avec d'autres débiteurs.

Si le défunt était tenu comme caution, la déduction serait-elle autorisée ? Il nous semble qu'on ne devrait pas déduire de l'actif héréditaire, pour la perception des droits de mutation par décès, les dettes au paiement

(1) Bastiné, *Manuel de droit fiscal belge*, 2^e édition, II, n^o 149 et 191.

(2) *Sic.* Defrénois. *Commentaire*, n^o 73. *Contrà*, *Traité alphabétique*, n^o 200, *loco citato*.

desquelles le défunt s'était engagé seulement en qualité de caution solidaire. Car, s'il est vrai que la caution solidaire soit obligée, vis-à-vis des créanciers, dans les mêmes limites et soit exposée aux poursuites dans les mêmes conditions que les débiteurs principaux, il n'en reste pas moins certain que sa part contributive dans la dette est nulle, puisque dans le cas où elle serait contrainte au paiement, elle aurait un recours contre les débiteurs principaux pour la totalité des sommes déboursées. L'Administration a statué en ce sens (1). Il semble toutefois que, si le débiteur principal exposé au recours de la caution, quand elle a payé, était insolvable lors du décès, la déduction serait admissible pour la part que la caution serait obligée de supporter définitivement dans la dette. Les mêmes règles seraient applicables à la caution simple et à la caution réelle. Mais l'on ne pourrait assimiler au cautionnement réel, l'hypothèse où le défunt ou ses héritiers ont payé, en qualité de tiers détenteurs, la dette grevant un immeuble de la succession, le défunt en effet, n'avait contracté, dans ce cas, aucun engagement, il est tenu seulement à raison de sa détention de l'immeuble; dès lors qu'aucune dette n'est née en sa personne, il n'y a pas de déduction possible (2).

Sous ces réserves, il faut poser en principe que toute dette existant réellement à l'époque du décès sera déductible.

(1) Solution du 13 août 1902. *Instruction* 3099, § 7.

(2) *Traité alphabétique, supplémentaire*, n° 205.

C'est ainsi que, lors du décès d'un tuteur, l'on pourra déduire les sommes qu'il devait à son pupille, soit à titre de comptable, soit comme débiteur ordinaire, le montant de ces sommes étant cependant indéterminé. Il suffira à l'héritier de présenter au receveur un arrêté de compte de tutelle qui fixe le montant des sommes dont le tuteur était reliquataire envers son pupille. Même à défaut du compte, l'Administration admet la déduction de la dette dont le tuteur était tenu envers son pupille comme conséquence de sa gestion, lorsque les éléments de la créance sont établis par des titres susceptibles de faire foi en justice contre le défunt ; mais, dans ce cas, elle se réserve la faculté de démontrer, par tous les moyens dont elle dispose, l'existence des créances corrélatives du tuteur de manière à déterminer le reliquat qui serait résulté d'un compte régulièrement rendu (1).

Quant aux frais de nourriture, d'entretien et d'éducation des enfants imposés à leurs père et mère par l'article 203 du Code civil, les dépenses qu'ils auraient occasionnées ne sauraient engendrer une créance susceptible d'être déduite de la succession des enfants pour le paiement des droits de mutation par décès. Même au cas où les enfants ont un patrimoine propre, les frais dont ils s'agit, qui doivent être prélevés tout d'abord sur les revenus de ce patrimoine, notamment lorsque les père et mère en ont la jouissance légale (C. civil, art. 384), retombent pour l'excédent à la charge de ces

(1) Solution du 18 avril 1902. *Instruction* 3089 § 5.

derniers, si les revenus de l'enfant sont insuffisants pour y faire face (1).

D'autres hypothèses de dettes déductibles, de nature à se présenter fréquemment dans la pratique, seront les suivantes : les dettes garanties par un privilège sur les meubles ou sur les immeubles du défunt (sauf celles qui n'ont pris naissance qu'à l'occasion du décès et sur lesquelles nous reviendrons).

Les frais de dernière maladie, puisqu'ils sont antérieurs au décès, mais à la condition qu'il en soit régulièrement justifié. C'est ainsi que les dettes résultant des simples notes non acceptées par le défunt, telles que celle des honoraires du médecin qui l'a soigné pendant sa dernière maladie ne seraient pas susceptibles d'être déduites de l'actif successoral, le carnet de visite d'un médecin ne pouvant pas faire titre en justice (2) ;

Les impôts et autres charges publiques dont le défunt était personnellement tenu, comme les droits restant dus, lors de sa mort, sur une autre succession qui lui était précédemment échue (3). Quant à la contribution foncière, la déduction ne peut être admise que pour les termes échus au décès.

La contribution personnelle pourrait être déduite pour tout ce qui n'était pas payé au décès ; attendu

(1) Solution du 25 juin 1902. R. E. 3173. *Instruction* 3095 § 9.

(2) Solution des 13 décembre 1901 et 5 février 1902. *Instruction* 3080 § 19.

(3) Solution du 10 novembre 1902. R. E. 3262.

que, malgré cet événement, elle reste due pour l'année entière (Loi du 21 avril 1832, art. 21 (1) ;

Les honoraires dus à des officiers ministériels à raison d'actes passés par le défunt ou dans son intérêt et dont il était personnellement débiteur lors de son décès ;

Les dépenses de ménage ou relatives à la profession du défunt, régulièrement justifiées ;

Les ouvertures de crédit, à concurrence de la somme pour laquelle le crédit avait été réalisé avant le décès et à la condition d'une justification régulière (notamment par la production des livres de commerce) ;

Le solde débiteur du défunt ressortant du règlement d'un compte courant ;

Les avances sur titres consenties par les banquiers ou les établissements de crédit ;

Les annuités arriérées d'une dette remboursable de cette manière ;

Les rentes perpétuelles ou viagères dues par le défunt ;

Les loyers et fermages ; mais ici quelques explications sont nécessaires. Deux situations sont possibles : 1° au jour du décès, les loyers afférents à une période de jouissance écoulée n'ont pas été payés ; 2° à la même époque, inversement, le preneur a versé par anticipation les loyers applicables à une période de jouissance future.

Dans le premier cas, les fermages doivent être compris comme valeur active dans la succession du bailleur,

(1) *Traité alphabétique, Suppl. V. Succession*, n° 166.

mais ils sont déductibles, sous les justifications nécessaires, dans la succession du preneur.

La solution est plus délicate, lorsque les loyers ont été payés d'avance ; mais il faut décider que ce paiement anticipé ne permet d'opérer aucune déduction dans la succession du bailleur attendu que le versement des loyers effectué par le preneur au bailleur n'est pas le fait générateur d'une créance de sommes au profit du premier contre le second ; le premier s'est simplement libéré, de cette manière, de l'obligation qu'il avait contractée de payer les loyers aux termes convenus, et le bailleur ne serait tenu à rembourser les deniers reçus que, dans le cas où, pour une cause quelconque, il ne procurerait pas au preneur une jouissance correspondante aux loyers qu'il a touchés. Nous estimons donc qu'aucune déduction ne peut être admise dans la succession du bailleur à raison des loyers payés d'avance par le locataire (1) ;

Les primes d'assurances, non encore acquittées au décès par le défunt, ou les avances qui lui avaient été consenties sur sa police. Au surplus les déductions de cette espèce étaient déjà admises par l'Administration, d'après ses solutions les plus récentes, avant 1901.

Si générale que soit la déduction, elle ne sera cependant pas admise vis-à-vis de deux catégories de dettes : 1° celles qui, dépourvues de sanction civile, n'étaient pas obligatoires contre le défunt ; 2° et celles qui n'ont

(1) Solution du 14 août 1902. *Instruction* 3095, § 10.

pris naissance qu'après le décès et dans la personne des héritiers.

1° La caractéristique de l'obligation naturelle, c'est de ne pas conférer au créancier un moyen d'action contre le débiteur qui ne s'exécute pas volontairement ; elle ne donne pas lieu à exécution forcée. Elle se rencontrera chaque fois que les deux conditions suivantes seront réunies, il faut qu'il y ait une convention entre le créancier et le débiteur, il faut, de plus, que le débiteur ne soit pas civilement tenu mais seulement tenu en conscience. N'étant pas légalement obligatoires pour le défunt, les dettes de cette nature ne sauraient être déduites de sa succession ; il en sera ainsi : des engagements valables quant à leurs conditions de validité intrinsèques, mais nuls à raison d'un vice de forme ; des obligations qui sont imparfaites pour des considérations, non plus de formalisme, mais d'utilité sociale, comme les dettes de jeu et de pari ; des obligations parfaites à l'origine, mais éteintes autrement que par le paiement, ainsi les dettes prescrites (dont l'article 7 interdit expressément la déduction), ou dont un jugement erroné a produit l'extinction (1).

2° On ne doit pas considérer comme dettes du défunt les charges héréditaires qui ne prennent naissance qu'après le décès, comme conséquence même de la transmission du patrimoine du défunt et dans la personne seulement de l'héritier, comme les legs, les frais funéraires, les frais de scellés, d'inventaire et de partage,

(1) Aubry et Rau, IV, § 297, p. 4 à 7.

les droits de mutation par décès (notamment le légataire universel ou l'héritier *ab intestat* ne pourrait être admis à demander, pour déterminer la part nette sur laquelle il doit payer l'impôt, la déduction des droits acquittés pour le compte des légataires particuliers), la pension alimentaire dont le défunt était tenu envers certains parents (art. 207 C. civ.) et dont les héritiers continuent le service uniquement à raison de leur parenté avec le créancier ; et il en serait ainsi de la pension alimentaire due au conjoint survivant en vertu de l'article 205 du Code civil ; le conjoint y a droit, non comme successible, mais comme créancier et les débiteurs de cette pension sont les héritiers. Il s'agit donc d'une créance née après le décès et dont la déduction doit être rejetée conformément à la règle de l'article 3 (1).

Nous avons vu que la non-liquidité d'une dette ne s'oppose pas à sa déduction de l'actif héréditaire et que par suite les dettes indéterminées doivent être distraites au même titre que les dettes pures et simples. Mais que décider des dettes litigieuses, qui peuvent être non seulement indéterminées quant à leur quotité, mais encore incertaines dans leur principe ? Les dettes de cette catégorie ne devront pas être distraites, alors même qu'un jugement, intervenu postérieurement au décès, reconnaît le droit jusqu'alors incertain. « Sans doute, dit M. Besson, le jugement ou la transaction qui consacrent ou reconnaissent un droit jusqu'alors litigieux

(1) *Sic, Traité alphabétique, Supplément V^o Succession* n° 155 ;
Contra Garnier, Commentaire n°s 65 et 86.

et incertain produisent un effet déclaratif, ils opèrent rétroactivement, mais, sur le seul fondement de cette fiction juridique, est-il permis de réputer existante au jour du décès du débiteur une dette qui était alors incertaine et contestée même en son principe et qui n'a vraiment pris naissance qu'à la date de l'acte ou du jugement ultérieur qui a reconnu ou plutôt transformé en un droit ferme et actuel la prétention du créancier ? Nous ne le croyons pas ; pour savoir si une dette, dont la déduction est demandée, existe au jour de l'ouverture de la succession, c'est à la date même du décès qu'il faut se placer. Or, à ce moment, la dette litigieuse dont le principe est contesté, est absolument inexistante et et par suite non déductible (1). »

Nul doute, au contraire, que la dette litigieuse, certaine dans son principe mais indéterminée dans son quantum puisse être déduite.

§ II. — Nécessité d'un titre probant.

Pour qu'une dette soit admise à déduction, il ne suffit pas qu'elle existe au jour du décès, il faut de plus qu'elle résulte d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt (art. 3, L. du 25 février 1901).

Dans le projet du Gouvernement et de la commission de la Chambre, il y avait au lieu des mots « suscepti-

(1) Besson, *Traité sur la réforme du régime fiscal des successions* p. 130.

bles de faire preuve en justice » les mots « susceptibles de faire foi en justice ». C'est sur la demande de M. Ribot que la modification fut votée. M. Ribot craignait que la première formule parût ne viser que les actes authentiques.

Cette crainte ne paraît pas fondée, car s'il est vrai que l'article 1319 du Code civil se sert des termes « faire foi en justice » à propos des actes authentiques, l'article 1322 s'en sert également à propos des actes sous seings privés. En réalité, les deux formules se valent, car pour qu'un acte fasse foi en justice, il faut qu'il soit susceptible de faire preuve.

Que faut-il entendre par « titre » ? Si l'on se reporte aux travaux préparatoires, l'on voit que le législateur a employé ce terme dans la large acception de pièce écrite. M. Ribot, tenant à bien faire préciser le sens de ce mot « titre » s'exprimait en ces termes en s'adressant au ministre des finances : « Ne va-t-on pas entendre le mot « titre » dans le sens rigoureux du droit, c'est-à-dire dans le sens d'un acte dressé pour faire preuve en justice, soit authentique, soit sous seing privé ? Il est clair que si cette interprétation un peu judaïque mais facile à soutenir devait être admise, vous excluriez une grande partie du passif commercial qui ne peut se prouver que par correspondance... Le Code de commerce assimile la correspondance entre commerçants à un acte sous seing privé pour faire preuve en justice et il n'y a pas en effet de preuve qui vaille plus qu'une correspondance régulière. J'ai interrogé le gouvernement et la Commission à cet égard et leur pensée con-

sumée est que la correspondance commerciale pouvant faire preuve en justice, constituera un titre suffisant. Le mot titre n'est donc pas pris ici dans le sens en quelque sorte sacramentel et dans le sens purement juridique ; il est pris dans un sens plus large (1). »

Le ministre des finances, et après lui, le rapporteur, confirmèrent de tous points les déclarations de M. Ribot. Par suite, on doit entendre par titre, au sens de la loi fiscale, toute pièce écrite établissant par elle-même l'existence de la dette et de nature à permettre au créancier d'en poursuivre le recouvrement devant les tribunaux (2).

De ces explications, il résulte que la latitude la plus grande est laissée aux agents pour former leur conviction au vu des pièces produites ; et que la preuve littérale est le seul moyen de preuve admis par la loi de 1901 en matière de déduction de dettes.

Comme la loi n'autorise la déduction que pour les dettes dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession est établie par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt, il faut donc, pour être opposable au défunt, que le titre justificatif de la dette soit antérieur au décès. Par suite l'on doit exclure, en principe, de la déduction toute dette dont l'existence au jour du décès ne serait justifiée que par un titre dressé après l'ouverture de l'hérédité, alors même qu'il s'agirait d'un acte authentique. Par application de ce

(1) Chambre, séance du 15 novembre 1900. *J. off.*, p. 2075.

(2) *Traité alphabétique, supplémentaire, V^o Succession*, n^o 208.

principe, nous estimons que l'inventaire dressé, après le décès d'un époux commun en biens, laissant des enfants mineurs, à la requête du survivant, pour établir l'actif de la communauté, ne constituerait pas, au cas où l'un des enfants viendrait ensuite à décéder, un titre suffisant pour justifier la déduction dans la déclaration de la succession de cet enfant, de sa part du passif commun ; car les énonciations d'un inventaire sont insuffisantes pour constituer un titre au sens de l'article 3 ; elles n'auraient ce caractère que s'il s'agissait de véritables reconnaissances de dettes faites en présence du créancier.

Par un jugement du 14 novembre 1902 (1) le tribunal de la Seine a interprété exactement le sens de l'article 3, en décidant que des mémoires réglés postérieurement au décès, concernant des sommes dues à des entrepreneurs pour des travaux effectués même avant le décès n'avaient pas une valeur probante suffisante pour être admis à la déduction.

Parmi les titres justificatifs du passif héréditaire, celui auquel la loi attache le plus de force probante est celui qui est authentique.

Le titre authentique « est celui qui a été reçu par officiers publics ayant le droit d'instrumenter dans le lieu où l'acte a été rédigé et avec les solennités requises » (Art. 1317 Code civil).

Au premier rang des actes authentiques se placent les actes notariés, les autres sont ceux qui ont été rédi-

(1) *R. E.* 3021.

gés par des fonctionnaires soit de l'ordre administratif, soit de l'ordre judiciaire. Les jugements rendus par un tribunal de commerce sont authentiques au même titre que ceux émanant d'un tribunal civil, correctionnel ou administratif.

L'acte authentique fait foi par lui-même, sans aucune vérification préalable, mais, pour servir de base à la distraction du passif héréditaire, il faut qu'il soit antérieur au décès du *de cuius*. Aussi, pensons-nous que l'inventaire dressé régulièrement par un notaire ne peut pas être admis comme moyen de preuve susceptible d'entraîner la déduction du passif. Les déclarations de dettes contenues dans un inventaire n'ont, en effet, pour objet que de donner un aperçu de l'avoir et des charges de la succession, elles ne peuvent engager les héritiers, ni former obligation au profit des créanciers ; elles n'établissent qu'une simple présomption (1). Cet acte ne pourrait justifier la déduction du passif qu'au cas où les dettes qui y sont énoncées sont constatées par des titres antérieurs au décès.

A la différence du titre authentique, l'acte sous seing privé est fait sans l'intervention d'officiers publics et sous la seule signature des parties. La loi de 1901 ne distingue pas entre ces deux espèces de titres mais attache cependant plus de force probante aux premiers qu'aux seconds.

(1) Décision ministérielle 30 floréal an XII. *Instruction* 290 § 18.

L'acte sous seing privé, produit par les héritiers à l'appui d'une demande en déduction de dettes, doit être signé par l'auteur de la succession. Il n'est pas nécessaire qu'il ait date certaine par l'enregistrement. L'inobservation des formes prescrites par l'article 1325 du Code civil pour les actes qui contiennent des conventions synallagmatiques et par l'article 1326 pour ceux constatant un engagement unilatéral de payer une somme d'argent ne doit pas faire écarter la demande en déduction du passif héréditaire. Le défaut de ces formalités ne peut être opposé en effet que par les parties et non par les tiers au nombre desquels figure l'Administration. Du reste, si le receveur a quelque doute sur la sincérité du titre qui lui est présenté, il a la faculté de réclamer comme complément de justification, l'attestation du créancier (art. 6).

Certaines écritures privées qui manquent de l'élément essentiel à tout acte sous seing privé, c'est-à-dire de la signature, comme les livres de commerce, les registres et papiers domestiques et que la loi assimile à la preuve littérale, peuvent-elles servir de base pour la déduction du passif successoral ?

Les livres de commerce régulièrement tenus ne font pas preuve contre une personne non marchande ; par suite, les héritiers d'un non commerçant ne pourraient pas pour justifier une dette contractée par leur auteur vis-à-vis d'un commerçant produire les livres de ce dernier (1).

(1) Cassation, 21 octobre 1890, D. 91.1.174.

Au contraire, un livre de commerce même irrégulièrement tenu fait preuve complète contre les commerçants dans leurs rapports entre eux, aussi est-ce dans cette hypothèse que la loi de 1901 a admis la production des livres de commerce à l'appui d'une demande en déduction de dettes.

Par registres et papiers domestiques, l'on entend toutes les écritures, signées ou non, portées sur des feuilles réunies et reliées ensemble qu'une personne rédige pour fixer le souvenir de faits juridiques ou même des événements quelconques de sa vie privée. Ces documents font foi contre celui qui les a écrits : 1° dans tous les cas où ils énoncent formellement un payement reçu ; 2° lorsqu'ils contiennent la mention expresse que la note a été faite pour suppléer le défaut de titre en faveur de celui au profit duquel ils énoncent une obligation (art. 1331 C. civ.).

Ils ne pourront être rangés au nombre des titres dont parle la loi du 25 février 1901 qu'autant qu'ils rempliront les conditions exigées par l'article 1331 du code civil.

Bien que le code civil voie dans les tailles et échantillons des fournisseurs un mode de preuve équivalant à la preuve par écrit, nous ne pensons pas que les héritiers puissent être admis à justifier des sommes dues aux fournisseurs du défunt par la représentation des tailles et de leurs échantillons. Il n'y a pas ici un titre écrit, au sens juridique du mot et par suite, la dette, ne résultant pas d'un titre écrit, ne peut être déduite.

Il est indispensable que la pièce invoquée par les par-

ties à l'appui de leur demande en déduction, forme par elle-même une preuve certaine de l'existence de la créance. Elle ne pourrait être considérée comme un titre dans le sens de la loi du 25 février 1901, ni susceptible dès lors d'être utilement produite à l'appui d'une demande en déduction, si elle ne constituait qu'un commencement de preuve par écrit, alors même que la partie offrirait de compléter la preuve par des présomptions graves, précises et concordantes (1).

Le commencement de preuve par écrit n'est en effet qu'une preuve insuffisante, qui donne de la vraisemblance à la prétention de la personne qui l'invoque, mais qui ne fait que commencer la preuve et n'est de nature à convaincre entièrement le juge et à assurer le gain du procès que s'il est complété soit par la preuve testimoniale (art. 1347 C. civ.), soit par des présomptions (art. 1353), soit par le serment supplétif (art. 1367 code civil).

Les écrits qui constituent un commencement de preuve par écrit se rangent en deux catégories suivant la cause à laquelle tient l'insuffisance de leur force probante ; la première catégorie comprend ceux contenant les énonciations nécessaires pour la constatation du fait allégué, mais auxquels il manque une condition de forme, par exemple les actes privés d'authenticité pour vice de forme, incompétence ou incapacité de l'officier public qui les a reçus, lorsqu'ils ne sont pas signés par

(1) Discours de M. Cordelet, séance du Sénat du 22 janvier, 1901. *Répert. périodique*, n° 9984, p. 140.

toutes les parties ; les registres et papiers domestiques qui ne remplissent pas les conditions de l'article 1331 du Code civil et, en général, toute espèce d'écritures privées non signées. Dans la seconde catégorie rentrent tous les écrits qui ne constatent pas précisément le fait allégué, mais qui contiennent des énonciations de nature à rendre ce fait vraisemblable, par exemple, les promesses de vendre ou d'acheter invoquées à l'appui de la conclusion d'une vente, les lettres missives mentionnant une avance à faire par celui qui allègue que cette avance a été effectivement faite ; les reconnaissances qui n'en énoncent pas la quotité ou qui n'en indiquent pas la cause (1).

Dans toutes ces hypothèses, il conviendra de refuser la déduction des dettes qui ne seraient établies que par un commencement de preuve par écrit, quelle que soit la cause qui enlève à cet écrit sa valeur probante complète. Toutefois, s'il n'appartient pas, en règle générale, au receveur d'apprécier s'il existe des présomptions suffisantes pour compléter le commencement de preuve invoqué devant lui, le juge pourra intervenir, à la demande des intéressés et ordonner la déduction, s'il trouve dans la cause des éléments de fait corroborant la preuve par écrit et suffisants pour déterminer sa conviction (2).

Ces explications démontrent que les receveurs ont un certain pouvoir d'appréciation à l'égard des demandes

(1) Anbry et Rau, VIII, p. 340 à 342.

(2) Seine, 13 février 1903. *R. E.* 3295.

en déduction. Dans une seule hypothèse, le receveur est obligé d'admettre la déduction ; c'est lorsqu'il s'agit d'une dette résultant d'un titre authentique et non échue au jour du décès. Dans tous les autres cas, le redevable dont la demande aura été écartée ne pourra différer le paiement de l'impôt, sous prétexte de contestation sur la réalité ou la justification de la dette ; mais un délai de deux ans lui est ouvert, à partir de la date de la déclaration, pour demander la restitution des droits qu'il soutient avoir été acquittés en trop. Au surplus, l'Instruction n° 3058 invite les receveurs à n'user qu'avec circonspection de leur pouvoir en cette matière et à concilier les intérêts du Trésor avec les garanties dues aux contribuables.

CHAPITRE II

DE LA DÉDUCTION DES DETTES CIVILES

Pour être défalquée de l'actif imposable, une dette doit résulter d'un titre régulier et ce titre doit être opposable au *de cujus*. Les dettes résultant de conventions verbales ne peuvent donc pas être déduites, c'est du moins ce qui résulte des explications de M. Dufoussat et du Ministre des finances dans la séance du Sénat du 22 janvier 1901.

Cette règle est formelle et il n'y a aucune distinction à établir entre les dettes supérieures à 150 francs et celles qui y sont inférieures.

La législateur de 1901 s'est montré à ce point de vue moins libéral que la commission chargée en 1892 d'examiner le projet de loi en cette matière et qui avait autorisé la déduction des dettes résultant de simples conventions verbales déclarées à l'enregistrement un mois au moins avant le décès (1).

Il résulte cependant des travaux préparatoires que cette règle doit être appliquée avec un certain tempéra-

(1) Rapport de M. Boudenoot, 4 juillet 1892. R. P. n° 8408.

ment. « Si des poursuites, a dit M. Cordelet dans son premier rapport au Sénat, ont été commencées sans titre contre le défunt et si un jugement intervient contre les héritiers, ce jugement n'ayant qu'un effet déclaratif établira l'existence de la dette antérieure au décès, et cette dette se trouvera ainsi rentrer dans les conditions exigées par la loi. » Ces déclarations renouvelées lors de la discussion de la loi ont été approuvées par le Ministre des finances; nous pensons donc que par suite de l'effet déclaratif attaché aux jugements, la déduction d'une dette verbale devra être opérée, lors même que le jugement serait intervenu après le décès du débiteur, toutes les fois que des poursuites auront été commencées contre ce dernier.

En distinguant les titres civils des titres commerciaux, voici les principaux écrits susceptibles de faire preuve des dettes successorales.

Les titres civils comprennent, ainsi que nous l'avons vu, les actes authentiques répondant à la définition de l'article 1317 du Code civil, dressés par les notaires, greffiers, huissiers, les autorités administratives agissant en cette qualité et les agents de la police judiciaire ayant le droit de dresser des procès-verbaux.

Quant aux actes d'avoués, ils ne semble pas, dans l'opinion générale, qu'ils soient revêtus du caractère authentique, qu'ils puissent créer de titre en faveur ou au préjudice des parties qui y sont représentées (1).

(1) Fuzier-Herman. *Rép. général du droit français*, v^o avoué, n^o 347.

Les bordereaux des agents de change et des courtiers quoique n'étant pas assimilés à des titres authentiques, possèdent au contraire une force probante certaine (1).

Le caractère authentique se retrouve avec les jugements : même frappé d'appel, le jugement conserve son autorité et constitue un titre de nature à être invoqué pour la déduction de la dette reconnue par le juge (2). Le caractère authentique n'est pas seulement attaché aux décisions de la juridiction contentieuse, il s'applique à tous les actes judiciaires, notamment aux procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances dressés au cours des opérations d'une faillite ou d'une liquidation judiciaire, par le greffier sous la surveillance du juge commissaire. Ce procès-verbal suffit à établir l'existence de toutes les dettes admises au passif de la faillite ou de la liquidation judiciaire, de quelque nature qu'elles soient civiles ou commerciales. Comme le procès-verbal n'est que la constatation d'un droit préexistant (3), il peut au point de vue de la déduction des dettes intervenir après le décès du commerçant liquidé ou failli ; et même, par une dérogation formelle à la règle posée dans l'article 3, la loi de 1901 admet que les héritiers ou légataires pourront, dans les deux ans, à compter du jour de la déclaration, réclamer sous les justifications prescrites à l'article 4, la déduction

(1) Fuzier-Herman. *Rép. général du droit français*, v^o Agent de change, n^o 263.

(2) *Traité alphabétique*, n^o 216, VIII. *Loco citato*.

(3) Lyon-Caen et Renault. *Manuel de droit commercial*, n^o 1138.

des dettes établies par les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire postérieures à la déclaration, et obtenir le remboursement des droits payés en trop. Cette disposition s'appliquerait même si la faillite ou la liquidation judiciaire n'avaient été déclarées qu'après le décès du commerçant, attendu que l'époque de la cessation des paiements doit toujours être fixée au plus tard à sa mort (1).

Les dettes constatées dans le règlement définitif d'une distribution par contribution judiciaire doivent être déduites dans les mêmes conditions que celles dont l'existence résulte des opérations d'une faillite ou d'une liquidation judiciaire ; le but de cette procédure est en effet le même : la sincérité des créances réclamées et la détermination de leur chiffre (2). C'est le règlement définitif seul qui dispense les héritiers de produire un autre titre à l'appui de leur demande en déduction.

Mais les dispositions des articles 4 et 5 visent exclusivement le cas d'une contribution judiciaire et ils n'autoriseraient pas la déduction, pour le paiement des droits de mutation par décès, des dettes établies dans une distribution amiable, réalisée devant un notaire ; la justification du passif dans les formes ordinaires, serait alors indispensable, alors même qu'il s'agirait d'une succession bénéficiaire (3).

(1) Lyon-Caen et Renault. *Manuel de droit commercial*, n° 1046.

(2) Boitard, Colmet, Daage et Glasson. *Procédure civile*, n° 890.

(3) Solution du 28 avril 1902. Instruction, n° 3095, § 8.

Les actes authentiques défectueux en la forme ou passés par un officier public incompetent, ou en présence de témoins incapables n'emportent plus la présomption de sincérité qu'leur est conférée par l'article 5 de la loi du 25 février 1901, et ils n'ont plus que la valeur d'actes sous seing privé, s'ils sont signés de toutes les parties (art. 1318 C. civil) c'est-à-dire qu'ils sont soumis comme les actes de cette nature au pouvoir d'appréciation du receveur, qui peut les discuter et même les rejeter comme n'offrant pas toutes les garanties de sincérité nécessaires. L'acte sous seing privé peut d'ailleurs être accepté comme probant même s'il n'a pas acquis date certaine antérieurement au décès et sans vérification ou reconnaissance préalables en justice de la signature du *de cujus*. Toutefois si des doutes surgissent sur sa sincérité, les agents de perception sont tenus de réclamer la production de l'attestation du créancier, et la même précaution leur est recommandée si, la dette, bien que régulière en la forme, est d'une importance anormale (1).

Une difficulté spéciale se présente pour les lettres missives. Suivant M. Planiol (2) elles font pleine foi contre celui qui les a signées, de tout ce qui s'y trouve avoué à son désavantage. Toutefois, si la lettre n'est pas suffisante pour prouver d'une manière complète l'existence des faits en discussion, elle ne servira que de simple commencement de preuve par écrit. Par

(1) Instruction 3058 p. 18.

(2) *Traité de droit civil*, t. II, 2^e édition, n° 108.

application de ce principe, il faut reconnaître qu'une dette peut être justifiée par la production d'une lettre missive émanant du défunt et contenant les indications nécessaires pour établir un engagement valable.

En ce qui concerne les registres des commerçants, il faut décider qu'ils ne font pas preuve complète contre le non commerçant, c'est-à-dire contre la personne dont le commerce ne constitue pas la profession habituelle (art. 1329 C. civ.). Peu importe à cet égard, que la convention constitue un acte de commerce pour les deux parties ou seulement pour l'une d'elles (1). L'héritier ou légataire d'une personne non commerçante ne peut donc être admis à prouver l'existence d'une dette du défunt en représentant les livres du commerçant créancier.

Il faudrait décider par analogie que les registres des notaires, institués par le décret du 30 janvier 1830 et par l'arrêté ministériel du 15 février suivant, peuvent établir le passif personnel de l'officier public, mais non le passif à la charge de ses clients (2).

Enfin les registres et papiers domestiques, c'est-à-dire les livres, cahiers, notes sur lesquels sont inscrites les opérations relatives à la gestion des affaires privées d'un ménage ou d'un individu (3) peuvent être produits en vue de la déduction des dettes du défunt, mais sous

(1) Aubry et Rau, VIII, § 757, p. 269.

(2) *Sic. Traité alphabétique, suppl.* V^e Succession, n^o 224 ; *contra* Defrénois, commentaire, n^o 95.

(3) Aubry et Rau, VIII, § 758, p. 274 ; Larombière, *Obligations*, article 1331, n^o 1.

les conditions de l'article 1331, c'est-à-dire s'ils contiennent une inscription de la reconnaissance de ces dettes et la mention expresse que l'énonciation a été inscrite pour suppléer le défaut de titre en faveur du créancier (1). Les écritures sur simples feuilles volantes ne pourraient être acceptées en vue de la déduction que dans des hypothèses tout à fait exceptionnelles et pour des motifs tirés des circonstances spéciales de chaque affaire (2).

Ajoutons qu'on ne pourrait voir un titre écrit, au sens de la loi fiscale, dans les jetons, cachets ou cartes qu'on est dans l'usage de remettre aux fournisseurs en vue de constater la livraison d'une marchandise quelconque (3) et qui ne constituent pas un titre écrit faisant foi de l'existence ou du montant des engagements contractés.

(1) Seine, 13 février 1903. R. E., 3295.

(2) La déduction semblerait admissible (*Tr. Alp.*, n° 225) dans l'hypothèse suivante: X m'a prêté hier 500 francs sans vouloir d'écrit, cette note renseignera mes héritiers si je viens à mourir.

(3) *Sic. Traité alphabétique supplément*, V° Succession, n° 227. Nous avons vu que la solution est la même pour les tailles et échantillons.

CHAPITRE III

DE LA DÉDUCTION DES DETTES COMMERCIALES

Comme les dettes civiles, les dettes commerciales peuvent être déduites de l'actif successoral pourvu qu'elles aient une existence antérieure au décès justifiée par un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt. Le mot « titre », ainsi que nous l'avons vu, a été employé par le législateur dans son sens le plus large et vise, outre les actes authentiques et autres pièces dont nous avons parlé, les livres de commerce, billets à ordre, lettres de change, reçus de sommes, procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances. Il faut noter que la liberté des preuves, en matière commerciale est beaucoup plus grande qu'en matière civile ; non-seulement, les livres de commerce et la correspondance commerciale constituent des titres tout spéciaux, mais les présomptions de fait sont, en principe, admises, sauf pour les rares contrats commerciaux qui doivent être constatés par écrit de sorte qu'en droit fiscal, il sera souvent difficile de distinguer les cas où un écrit commercial forme une preuve littérale complète de ceux où il n'a que la valeur d'une présomption simple.

Tout commerçant doit tenir des livres pour y mentionner les diverses opérations de son négoce. La célérité, que réclament les affaires commerciales, ne lui permet pas de constater ces opérations par un acte dressé *ad hoc* ; si les livres de commerce ne les mentionnaient pas, et ne servaient pas de moyen de preuve, il faudrait recourir à la preuve testimoniale qui offre toujours de grands dangers.

Le code de commerce indique les livres de commerce que tout commerçant doit tenir, il les soumet à certaines formalités pour en assurer la régularité (art. 8 à 17) et en déterminer la force probante.

Les livres que le commerçant doit tenir sont au nombre de trois :

1° Un livre-journal, qui présente jour par jour, ses dettes actives et passives, les opérations de son commerce et tout ce qui est reçu ou payé à un titre quelconque. « Ce livre est la base même de toute la comptabilité » ; on a dit exactement que c'est le procès-verbal quotidien et détaillé de tous les actes de la vie du commerçant qui peuvent influencer sur sa fortune (1).

2° Un livre de copies de lettres, qui, par son rapprochement avec les lettres reçues et que le commerçant est tenu de mettre en liasse, prouve la conclusion des opérations commerciales.

3° Enfin un livre des inventaires sur lequel le commerçant doit recopier les inventaires annuels qui donnent

(1) Lyon-Caen et Renault. *Manuel de droit commercial*, page 73.

des indications précises sur la situation du commerçant aux différentes époques de la vie commerciale.

En dehors des livres obligatoires, beaucoup de commerçants tiennent des livres qu'on appelle livres facultatifs ou auxiliaires et qui leur permettent de mieux connaître leur situation générale. Les plus usités sont le livre-brouillard, le grand-livre, le livre de caisse, le livre d'achats et de ventes et le livre des traites ou billets.

Ainsi que nous l'avons vu plus haut, les livres de commerce n'ont aucune force probante à l'encontre d'un non commerçant ; par suite, les héritiers d'un non commerçant ne pourront pas invoquer à l'appui de leur demande de déduction d'une dette contractée par leur auteur envers un commerçant les livres de ce dernier.

La situation est toute différente entre commerçants. « Les livres de commerce font preuve complète contre le commerçant qui les a tenus. Peu importe que le procès s'élève avec un non commerçant à propos d'un acte de commerce ou d'une opération civile. Peu importe aussi qu'ils ne soient pas tenus régulièrement, les énonciations d'un livre de commerce contraires aux prétentions d'un commerçant qui les tient constituent de sa part des espèces d'aveux ; sa négligence ne peut en diminuer la valeur (1) ».

Les héritiers d'un commerçant pourront donc justifier de l'existence des dettes de leur auteur en produisant ses livres de commerce et requérir la déduction

(1) Lyon-Caen et Renault, *op. cit.*, p. 263.

de celles que ses livres constatent régulièrement. Mais pourront-ils établir l'existence de ces dettes au moyen des livres de commerce du créancier du *de cujus*? Oui, du moment qu'ils seront régulièrement tenus. « Je crois, disait M. Cordelet, qu'il y aurait lieu de faire une distinction en ce qui concerne les livres de commerce des créanciers et les mentions qu'on pourrait en extraire. Il est entendu qu'on ne pourrait pas contraindre un créancier à communiquer ses livres; mais il ne pourra pas se refuser à laisser prendre copie des mentions constatant une dette du défunt. Pour ces livres, qu'on invoque comme un titre contre l'Administration de l'enregistrement, il faut qu'ils soient régulièrement tenus. Ce sont les livres dont le code de commerce exige la tenue et règle les conditions d'existence. Quant aux livres du défunt au contraire, je crois que, quelle que soit l'imperfection de leurs formes, ils sont un élément nécessaire pour l'Administration, afin qu'en admettant, aussi largement que je le disais tout à l'heure, la déduction du passif, on ne fasse pas cette déduction sur un actif incomplètement déclaré (1). »

Nous reviendrons tout à l'heure, sur la question de la tenue des livres de commerce, considérés comme titres de déduction du passif. Concluons pour le moment que la justification du passif d'un commerçant par les mentions inscrites sur les livres de commerce de son créancier, sans être exclue, en principe, par la loi nouvelle, ne devra être acceptée par les agents de l'enre-

(1) Sénat, séance du 22 janvier 1901. *Journ. off.* page 77.

gissement qu'avec une extrême réserve et ne les dispensera que très rarement de recourir à l'attestation spéciale du créancier du défunt (art. 6).

La tenue régulière des livres de commerce est, nous l'avons vu, sans aucune influence sur la force probante qui s'y attache, contre le commerçant ; quelle est son importance au point de vue de la déduction du passif héréditaire ?

Il faut, pour résoudre la question, faire une distinction. Si la demande en déduction est basée sur les seuls livres de commerce du créancier du défunt, ces livres devront être tenus régulièrement. C'est en effet un principe certain que les livres de commerce irréguliers ne peuvent faire foi en justice, lorsqu'il s'agit d'y puiser des constatations favorables à celui qui les a tenus (1).

Si, au contraire, l'héritier n'invoque à l'appui de sa demande en déduction que les livres de commerce du défunt lui-même ; ces livres peuvent, malgré leur irrégularité, faire foi de leurs mentions de dettes. Cependant l'Administration a le droit de ne les accepter que sous réserves comme titres de la déduction du passif héréditaire.

L'Administration est-elle tenue d'accepter pour vraies les mentions de dettes inscrites par le défunt dans ses livres auxiliaires ?

Ces livres n'ont pas par eux-mêmes d'autorité en principe et nous ne croyons pas que l'Administration soit tenue de déduire une dette inscrite sur ces livres,

(1) *Pandectes françaises*, V^o Commerçant, n^o 1170.

s'ils ne sont pas régulièrement tenus et si leurs énonciations ne concordent pas avec celles du livre-journal. C'est, en effet, sous ces conditions qu'ils peuvent être admis comme preuve entre commerçants pour faits de commerce (1).

L'Administration a décidé par une solution du 8 mars 1902 (2) que la disposition de l'article 3, qui admet les héritiers d'un commerçant à invoquer les livres de commerce du défunt pour justifier l'existence des dettes susceptibles d'être déduites de l'actif, vise uniquement les livres obligatoires à l'exclusion de ceux, tel que le grand-livre, dont la tenue est facultative et qui ne sont pas à eux seuls de nature à faire titre en justice contre le défunt. Les demandes en déduction fondées sur les livres de cette dernière catégorie sont donc irrecevables et il ne peut être suppléé à l'insuffisance de leurs mentions par l'attestation du créancier.

En résumé les livres de commerce ne pourront pas être invoqués s'ils ne fournissent que des présomptions d'existence de la dette du défunt ; ils constitueront, au contraire, la justification prévue par la loi, sans distinguer s'ils sont facultatifs ou obligatoires, régulièrement ou irrégulièrement tenus, toutes les fois qu'ils suffiront pour faire légalement preuve contre le *de cujus*.

En dehors des livres de commerce, parmi les autres moyens de preuve qui pourront être fournis par l'héri-

(1) Cass. 23 juillet 1873. S. 74-1-12.

(2) Instruction, 3089 §, 14.

tier se trouvent les billets à ordre et les lettres de change.

Le billet à ordre est un écrit par lequel une personne appelée le souscripteur s'oblige à payer une somme d'argent à une autre personne appelée le bénéficiaire du billet ou à l'ordre de celle-ci, c'est-à-dire à la personne à laquelle le billet sera transmis par endossement (1).

Un tel écrit implique bien par sa nature la préexistence d'une dette du souscripteur et par suite doit servir de titre probant pour la déduction du passif.

La lettre de change, au contraire, ne peut pas par elle-même servir de base à la déduction du passif, il faut qu'elle ait été acceptée par le tiré (2). Celui-ci est en effet étranger à la création de la lettre et tant qu'il ne l'a pas acceptée, il ne peut être considéré comme débiteur, puisqu'il n'a pris aucun engagement de payer la somme déterminée.

Bien que la lettre de change ne forme pas titre par elle-même, le texte du projet de loi la désignait parmi les titres à la déduction du passif héréditaire, qu'elle ait été ou non acceptée par le défunt. Cette disposition fut combattue par M. Ribot lors de la discussion de la loi à la Chambre.

« Une lettre de change tirée sur le défunt, disait-il, doit-elle faire à elle seule, preuve de la dette ? Vous ouvrez ainsi à la fraude une porte extrêmement large. Tout le monde sait qu'il y a, à Paris notamment, une

(1) Lyon-Caen et Renault, *op. cit.*, n° 709.

(2) Lyon-Caen et Renault, *op. cit.*, n°s 619 et 623.

circulation d'effets de complaisance extrêmement considérable. S'il y a eu acceptation, la lettre de change constitue un titre susceptible de faire preuve contre le défunt. Le texte ne parle pas de lettres de change acceptées mais de lettres de change tirées sur le défunt. On peut craindre que l'acceptation ne soit pas une preuve suffisante de l'existence réelle de la dette. Il arrive trop souvent qu'un commerçant gêné fasse tirer sur lui-même une lettre de change fictive et qu'il la revête de son acceptation... Une lettre de change, en dehors de la correspondance, ne peut pas être considérée comme une preuve décisive de la dette d'autant plus que vous avez exclu le droit pour l'Administration de demander la production des livres et que l'Administration se trouvera le plus souvent dans l'impossibilité de se défendre. Il me paraît donc tout à la fois superflu et dangereux de viser spécialement les lettres de change comme moyen de prouver l'existence du passif commercial (1). »

La Chambre écouta les justes observations de M. Ribot et, se rangeant à son avis, retrancha la lettre de change non acceptée du nombre des titres de nature à déterminer la distraction du passif héréditaire.

Les dettes commerciales résultant de reçus de sommes, délivrés par le commerçant, un banquier par exemple, à ses clients devront être déduites. Ces reçus, explique M. Mesureur, entrent dans la catégorie des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le

(1) Chambre, séance du 15 novembre 1900. *J. off.* p. 2075.

défunt (1). Ces reçus n'établissent cependant pas d'une manière certaine la persistance de la dette, car, il peut arriver que les sommes déposées aient été retirées avant le décès. L'Administration, il est vrai, aura toujours le moyen de prévenir la fraude, en exigeant du banquier une attestation certifiant l'existence de la dette.

Les arrêtés des courtiers ou écrits délivrés par eux à leurs clients constatant la nature et les conditions des opérations qu'ils font pour leur compte, auront force probante, en vue de la déduction des dettes, à la condition qu'ils soient signés par les parties, conformément à l'article 109 Code de commerce.

Quant aux factures, prises dans le sens spécial, que leur attribue le Code de commerce (art. 109) d'écrits dressés par le vendeur pour constater la conclusion d'une vente, elles ne peuvent avoir force probante à l'égard de la contre-partie que si celle-ci l'a acceptée (2). Mais l'acceptation résulterait suffisamment, au point de vue fiscal, des énonciations contenues dans une lettre missive ou encore de cette circonstance que le vendeur, ayant pris soin d'adresser à l'acheteur deux exemplaires de la même facture, celui-ci a renvoyé l'un d'eux signé au vendeur (3).

La déduction du passif pourra encore être justifiée, en matière commerciale, par la production de la corres-

(1) *Journal Off.* 10 juillet 1900, p. 1743, col. 1.

(2) Solution des 13 décembre 1901, 15 février et 18 avril 1902. Instructions, 3080. § 9 et 3089, § 15.

(3) Lyon-Caen et Renault. *Traité de droit commercial*, t. III, n° 63.

pondance, dont le rôle probatoire est beaucoup plus considérable qu'en matière civile, et qui est conservée au moyen du registre de copies de lettres (art. 8 code com.). La production simultanée de ce registre et des lettres reçues sera de nature à autoriser la déduction (1).

La correspondance commerciale comprend d'ailleurs les télégrammes comme les lettres; mais les engagements constatés de cette manière ne devront être admis à la déduction qu'avec beaucoup de prudence, les relations par télégrammes n'offrant pas les mêmes garanties de sincérité que les relations par lettres missives.

(1) Lyon-Caen et Renault. *Traité de droit commercial*, t. III, n° 64.

CHAPITRE IV

JUSTIFICATIONS DU PASSIF

A l'appui de leur demande en déduction du passif, les héritiers doivent déposer au bureau avec leur formule de déclaration, un inventaire détaillé article par article de tout le passif héréditaire dont la distraction est réclamée. Cet inventaire est rédigé sur papier non timbré et est certifié par le déposant (art. 4, L. 25 février 1901). Mais cela ne suffit pas, il faut de plus que l'héritier justifie de l'existence de la dette au jour du décès. La loi prévoit deux modes de justification du passif, suivant que la dette résulte d'un titre authentique ou d'un acte sous seing privé.

§ 1. — Dettes résultant d'actes authentiques.

Si la dette dont la déduction est demandée, résulte d'un titre authentique, il suffira à l'héritier d'indiquer sur l'inventaire la date de l'acte qui la constate, le nom et la résidence de l'officier public qui l'a reçu.

Un acte sous-seing privé devenant authentique, lorsqu'il est déposé dans l'étude d'un notaire par toutes les

parties qui l'ont signé et que le dépôt en est régulièrement constaté (1) nous pensons que, dans ce cas, il suffira à l'héritier d'indiquer la date de l'acte sous seing privé ainsi que celle de l'acte de dépôt dont il forme l'annexe et le nom du notaire qui a constaté le dépôt.

Si une dette résulte d'un acte administratif, soumis à l'approbation de l'autorité supérieure, il suffira, nous semble-t-il, d'indiquer la date de l'acte, de désigner l'autorité devant laquelle il a été passé et de faire connaître la date de l'approbation (2). L'approbation confère, en effet, en même temps que la force juridique, le caractère de l'authenticité (3).

Il suffit également que l'héritier indique la date du jugement, qui constate une dette dont la déduction est demandée et désigne sur l'inventaire qu'il produit à l'appui de sa demande la juridiction qui l'a rendu. Le mot jugement, nous le savons, s'entend ici de toute sentence judiciaire et par suite, il n'y a lieu de faire aucune distinction. Les jugements des conseils de prud'hommes, les arrêtés des conseils de préfecture, du conseil d'Etat, de la Cour des comptes, etc., figurent donc incontestablement dans les prévisions du législateur.

Mais, si la décision invoquée est frappée d'appel au moment de la déclaration, elle ne pourra pas servir de base à

(1) Cass. 22 juin 1824, D. P. 25.1.112.

(2) Décision de M. le Ministre des finances du 22 juin 1901, Ins. 3080, § 20.

(3) Cass. 28 janvier 1868, S. 68.1.328 ; — 19 juin 1882, S. 83.1.395.

la déduction du passif qu'elle établit. L'appel, en effet, est suspensif et à pour effet de remettre les choses en l'état où elles étaient avant la décision attaquée.

Le pourvoi, au contraire, n'ayant pas d'effet suspensif, une décision déferée à la Cour de cassation pourra être invoquée à l'appui d'une demande en déduction, tant qu'elle n'aura pas été infirmée par un arrêt ; elle garde, en effet, jusqu'à ce moment, toute sa valeur probante.

Donc, pour les titres dont l'Administration peut prendre connaissance chez les greffiers des tribunaux ou les officiers ministériels, il suffit que l'héritier indique leur résidence et la date de l'acte ou du jugement (1).

Lorsqu'il s'agit de dettes établies par les opérations d'une faillite ou d'une liquidation judiciaire, il faut indiquer à l'Administration la date du jugement déclaratif de la faillite ou de la liquidation ainsi que la date du procès-verbal des opérations de vérification et d'affirmation de créances.

En matière de distribution par contribution, c'est la date du règlement définitif qui doit être relatée, ainsi que la désignation du tribunal aux archives duquel il est déposé.

(1) Rapport de M. Moustier. Séance du Sénat du 31 décembre 1900.

§ II. — Dettes résultant d'actes sous seing privé.

L'article 4 dans son troisième alinéa indique les justifications à fournir par l'héritier à l'appui de la demande en déduction, si les dettes sont constatées par un acte dépourvu de toute authenticité. Il doit représenter les titres ou en fournir une copie collationnée ; mais, comme, surtout en matière commerciale, les titres constitutifs d'une dette restent généralement entre les mains du créancier et que celui-ci pourrait ne pas vouloir s'en dessaisir, la loi l'oblige, sous peine de dommages-intérêts, à communiquer le titre sous récépissé ou à en laisser prendre sans déplacement une copie collationnée.

La représentation du titre sous seing privé ou de sa copie collationnée ne peut être suppléée, par aucun équivalent. Cependant, il pourra se présenter des cas où le receveur sera tenu d'admettre la déduction d'une dette sans que l'héritier lui présente soit le titre, soit une copie collationnée.

Ainsi en matière commerciale, les dettes sont généralement représentées par des traites tirées sur le défunt ou par des billets à ordre souscrits par lui, ces effets de commerce, étant payables généralement à trois mois de date et les héritiers ayant six mois pour souscrire la déclaration de succession, il arrivera que ces billets auront été présentés à l'encaissement au moment de la déclaration. S'ils ont été payés, les héritiers auront les titres entre leurs mains et pourront les produire à l'appui de leur demande en déduction, s'ils n'ont pas été

payés, il aura été dressé un protêt ; il nous semble que la copie du protêt sera une justification suffisante pour bénéficier de la déduction.

Lorsque l'original du titre sera représenté, le receveur devra s'en tenir à cette production et ne rien réclamer de plus ; mais si l'écrit ou les circonstances de la cause fournissent des présomptions de fraude, il devra rejeter la déduction de la dette, sauf le recours des parties devant l'Administration ou les tribunaux.

Si l'héritier ne peut pas représenter le titre, il doit en produire une copie collationnée par un notaire ou par le greffier de la justice de paix. Cette copie, de même que le titre qu'elle reproduit, est dispensée du timbre et de l'enregistrement autant qu'il n'en sera pas fait usage dans l'une des circonstances prévues par l'article 23 de la loi du 22 frimaire an VII. L'une de ces circonstances est la production en justice, mais il a toujours été admis que, dans les instances en matière d'enregistrement, les pièces peuvent être produites sans que leur enregistrement devienne obligatoire à raison de cette production. Dans son rapport du 9 juillet 1893, au nom de la commission du Sénat, M. Cordelet a rappelé ce tempérament et il a ajouté qu'il continuerait à être appliqué.

Ce n'est donc pas seulement la copie collationnée du titre, mais le titre lui-même dont la production pourra être faite à l'appui de la demande en déduction ou au cours d'une instance engagée au sujet de cette déduction entre l'Administration et les héritiers, sans que les droits d'enregistrement et de timbre deviennent exigibles. C'est

ce qui a été reconnu en ces termes, dans la séance du 16 novembre 1895 de la Chambre des députés, par M. Liotard-Vogt, commissaire du gouvernement, répondant à une question de M. Darlan : « L'honorable orateur, auquel je réponds, se préoccupe de savoir si, lorsqu'une reconnaissance sous signature privée sera produite au receveur à l'appui d'une demande en déduction, cette production rendra un droit d'enregistrement exigible. M. Darlan, peut se rassurer, le seul fait de la production d'un titre à un agent de l'Administration ne suffit pas à rendre l'enregistrement obligatoire, mais il est bien entendu que si le titre soumis au timbre par lui-même avait été rédigé sur papier non timbré, la contravention pourrait être relevée ». M. Darlan ayant insisté, M. Liotard-Vogt ajouta : « Il s'agit, disons-nous, d'un titre qui n'est pas enregistré et qui, de sa nature, n'est pas assujetti à l'enregistrement dans un délai déterminé. La question est de savoir s'il deviendra assujetti à cette formalité par cela seul qu'il sera produit à l'appui d'une demande en déduction du passif. J'ai eu l'honneur de répondre à M. Darlan, que le fait d'une semblable production ne suffira pas pour rendre l'enregistrement obligatoire, ni par conséquent le droit d'enregistrement exigible. » (1)

La production, faite soit au receveur, soit au cours d'une instance en matière d'enregistrement, ne suffira donc pas pour rendre exigible les droits de timbre et d'enregistrement ; mais, si cette production avait pour

1. *Journal off.*, p. 2372 et suiv.

objet un titre en contravention aux lois sur le timbre, le receveur serait autorisé à exiger immédiatement le paiement des droits et amendes ; de même, il devrait percevoir immédiatement les droits d'enregistrement si elle avait pour objet un acte soumis par la nature même de la convention à l'enregistrement dans un délai de rigueur qui se trouverait déjà expiré.

La copie collationnée produite à l'appui d'une demande en déduction doit de plus porter mention de sa destination. Si une copie ne fait pas mention de sa destination pourra-t-elle, bien que ne remplissant pas absolument les conditions de forme exigées par la loi, constituer une justification suffisante ? Cette irrégularité n'altérant en rien la substance même du titre, nous pensons que la justification est suffisante. La prescription dont il s'agit n'a été en effet introduite dans la loi que dans le but exclusif de dispenser l'héritier d'acquiescer à l'occasion du paiement des droits de mutation par décès d'autres droits de timbre ou d'enregistrement.

L'inventaire détaillé du passif, que la loi réclame de l'héritier, doit, lorsqu'il s'agit de dettes constatées par des actes non authentiques, rappeler sommairement tous les renseignements de nature à identifier le titre et à démontrer sa force probante contre le défunt, nature, date, signature des billets ou autres reconnaissances de sommes, acceptation des lettres de change ou des factures, mentions d'approbation ou d'arrêté inscrites sur les comptes ou sur les mémoires des fournisseurs, etc.).

Si par exemple, les déclarants produisent la facture

d'un fournisseur à l'appui d'une demande en déduction, l'état du passif ne doit pas se borner à indiquer le nom et la qualité du créancier, la date de la livraison, le montant de la somme due et le terme fixé pour le paiement ; il doit encore mentionner si la facture a été ou non acceptée et dans le cas de l'affirmative, rappeler la date de cette acceptation.

La loi exige que cet état du passif soit certifié par les déclarants ; par suite, il leur est opposable sauf la preuve contraire à leur charge. Il laisse présumer notamment que les titres représentés sont strictement conformes aux énonciations qu'il contient ; on doit y voir, en un mot, la constatation contradictoire de la production des écrits non authentiques. Dès lors, l'Administration est fondée à s'en prévaloir pour soutenir, soit que la dette n'était pas déductible par sa nature, soit que le titre produit était impuissant à faire preuve contre le défunt ; elle peut, en pareil cas, réclamer un supplément de droit sans avoir à appuyer sa déclaration sur les titres eux-mêmes, dont elle n'est pas autorisée à demander une seconde communication.

§ III. — Production des livres de commerce.

Lorsque les héritiers d'un commerçant requièrent la déduction d'une dette commerciale pour le paiement des droits de mutation par décès, l'Administration a la faculté d'exiger, nonobstant toute autre justification, la représentation des livres de commerce du défunt et

d'écarter tout extrait ou copie qui pourrait en être fait. Mais elle ne peut contraindre un créancier à produire ses livres; celui-ci n'est tenu que de laisser prendre copie, des mentions constatant une dette du défunt.

L'obligation de produire les livres du défunt est expressément limitée par la loi au cas où la demande de déduction s'applique à une dette commerciale.

A cet égard, par conséquent, il importe de déterminer préalablement la nature de la dette dont la déduction est demandée.

En règle générale, les engagements pris par un commerçant sont commerciaux lorsqu'il ressort de leur nature ou de la cause qui y est exprimée, qu'ils sont relatifs au commerce de la personne obligée; ils sont au contraire purement civils, de la part d'un commerçant comme de toute personne quelconque, s'il est établi qu'ils sont étrangers à son commerce.

Dès lors, quand la qualité de commerçant est reconnue au débiteur, la seule difficulté qui puisse s'élever est celle de savoir si l'obligation résulte ou non de faits relatifs à son commerce.

On doit la considérer comme commerciale, si la nature de l'engagement ou sa cause, énoncées dans l'acte, ne permettent pas d'en préciser le caractère. Il résulte, en effet, de l'article 683 § 2 du Code de commerce que toute obligation souscrite par un commerçant est réputée contractée dans l'intérêt de son commerce quelles que soient la qualité du créancier et la forme de l'acte qui constate cette obligation (1).

(1) Cass. req. 10 janvier 1859, *D. P.* 59.1.225.

Toutefois, cette présomption de commercialité exclusivement attachée à la situation de commerçant du débiteur est une présomption simple contre laquelle la preuve contraire est toujours admissible.

En définitive, toute dette contractée par un commerçant est commerciale, s'il ne ressort pas nettement, soit de l'acte constitutif de l'emprunt, soit des justifications ultérieures qu'il appartient aux intéressés de fournir, que les fonds empruntés n'ont pas été affectés par le débiteur à des opérations de commerce.

Il en est ainsi de la dette consistant dans le solde, existant au décès d'un commerçant, du crédit qui lui avait été ouvert par un banquier. Jusqu'à preuve contraire, cette dette doit être réputée dette de commerce et il faudrait pour qu'il en fût autrement, qu'il pût être établi que le crédité avait employé les avances à lui faites à d'autres besoins qu'à ceux de son négoce. On trouverait d'ailleurs une indication directe du caractère commercial dans le fait de la remise de valeurs entre les mains du banquier créancier, à titre de nantissement commercial. C'est, en effet, un principe, que le gage participe de la nature de la créance et qu'un nantissement ne peut être commercial que s'il garantit une créance affectée elle-même de ce caractère (1).

Le receveur est-il fondé à se faire représenter à son bureau non seulement les trois livres obligatoires mais encore les livres facultatifs ?

(1) Lyon-Caen et Renault. *Traité de droit commercial*, t. III, n^{os} 259 et s.

Il résulte des déclarations de M. Cordelet à la tribune du Sénat que le droit de communication organisé dans l'intérêt du Trésor s'entend de tous les livres de commerce du défunt. « Les livres du créancier, disait-il, devront être des livres régulièrement tenus ; on les oppose à l'Administration, il est donc juste de ne les accepter que s'ils sont conformes aux prescriptions du Code de commerce. Quand, au contraire, il s'agit de saisir l'actif alors que le passif peut être établi, autrement que par les livres de commerce, par de simples correspondances, il est nécessaire que les livres du défunt, quels qu'ils soient, soient produits. L'Administration en tirera ce qu'elle pourra. Quelle objection pourrait-on faire à la production des livres du défunt ? Que l'Administration y trouvera les éléments de l'actif sur lesquels la perception doit être assise ? Mais, c'est cela même qui est désirable et je n'aperçois pas de raison pour écarter la production de ces livres, même irréguliers, alors qu'on peut, en dehors de la comptabilité, établir par la correspondance ou des lettres de change un passif qui n'aurait plus la totalité de l'actif comme contre-partie. » (1)

Ainsi donc le receveur pourra réclamer la production des livres auxiliaires, mais, la tenue de ces livres n'étant pas exigée par la loi, il arrivera souvent que l'héritier — s'il ne veut pas les représenter — répondra qu'ils n'étaient pas tenus par le défunt et le receveur ne pourra sur ce refus rejeter la demande en déduction de la dette.

(1) Sénat, séance du 22 janvier 1901, *J. off.* p. 77.

D'après la disposition de l'article 3, en effet, qui admet les héritiers d'un commerçant à invoquer les livres de commerce du défunt pour justifier l'existence des dettes susceptibles d'être déduites de l'actif imposable, la loi vise uniquement les livres obligatoires à l'exclusion de ceux, tels que le grand-livre, dont la tenue est facultative et qui ne sont pas, à eux seuls, de nature à faire titre en justice contre le défunt.

Les livres du défunt doivent être déposés pendant cinq jours au bureau de l'enregistrement ; ce délai, qui est un maximum, est accordé au receveur pour contrôler la réalité des dettes à déduire. Ce délai n'est pas franc et ne comporte pas d'extension bien que le cinquième jour soit férié.

La loi autorise de plus le service du contrôle à se faire communiquer, mais sans déplacement, les livres du *de cujus*. Le sous-inspecteur ira en prendre communication chez l'un des héritiers, chez celui qui en sera resté dépositaire. Cette communication ne pourra être demandée qu'une seule fois et seulement pendant les deux années qui suivront la déclaration de succession.

La communication aux agents de contrôle des livres de commerce se restreint non seulement aux livres tenus par le défunt, mais encore à ceux qui ont été produits pour une demande en déduction du passif. Un sous-inspecteur ne serait pas fondé à demander communication des livres du défunt si les héritiers n'ont fait aucune demande de déduction du passif commercial de leur auteur, ou si cette demande a été rejetée par le receveur.

Les agents sont responsables des livres déposés, ils doivent de plus, observer, à l'égard du contenu de ces livres, la discrétion à laquelle, d'ailleurs, ils sont tenus pour tous les renseignements parvenant à leur connaissance dans l'exercice de leurs fonctions (1). Ils doivent veiller, sous leur responsabilité, à ce que ces livres ne puissent pas, pendant leur séjour au bureau, être consultés par des personnes étrangères au service (2).

L'héritier détenteur des livres de commerce du défunt, qui en refusera communication sans déplacement à un agent du contrôle, encourra une amende égale aux droits qui n'auront pas été perçus par suite de la déduction du passif (art. 3, 3°).

Ces derniers mots prêtent à équivoque, faut-il les entendre comme se rapportant à toutes les dettes qui ont été déduites, civiles et commerciales ? Nous pensons qu'il s'agit simplement du passif commercial, puisque la communication prévue par la loi ne s'applique qu'aux livres de commerce, c'est-à-dire aux documents susceptibles de déterminer l'importance de l'actif et du passif commercial ; de plus, cet alinéa se réfère expressément au précédent où il s'agit exclusivement des dettes commerciales.

L'amende qui frappera l'héritier sera donc égale aux droits qui auraient été perçus si la déduction des dettes commerciales admises par le receveur n'avait pas eu lieu.

(1) Déclarations du Ministre des finances au Sénat. Séance du 22 janvier 1901, *J. off.*, p. 78, col. 1.

(2) Instruction 3038, p. 12.

Devra-t-on, pour le calcul de cette amende, faire abstraction des dettes commerciales établies par des titres probants, autres que les livres de commerce ? Nous ne le croyons pas, car le refus de communication fait présumer que la déduction du passif commercial a été admise à tort. Les déclarations passives ne peuvent, en effet, être prises en considération qu'autant que la sincérité des déclarations actives qui leur correspondent se trouve également contrôlée.

Ces diverses mesures édictées par la loi pour la justification du passif commercial ne nous paraissent pas satisfaisantes. Dans la pratique, en effet, les employés supérieurs ne sauront pas toujours, lorsqu'il y aura plusieurs héritiers, lequel d'entre eux sera resté dépositaire. En outre, l'obligation d'apporter les livres au bureau et de les y laisser plusieurs jours à la disposition des agents ne peut manquer de soulever des récriminations. Enfin, l'examen de ces livres, tant par les receveurs que, ultérieurement, par les employés supérieurs exigera un temps fort long dans les grandes villes où les successions de commerçants sont nombreuses.

On avait émis, au cours des débats, l'avis que l'on pourrait admettre à déduction les dettes commerciales si elles étaient constatées dans un inventaire, régulièrement dressé par un notaire. On avait invoqué à l'appui de cette proposition l'exemple de l'Alsace-Lorraine, où les dettes mêmes commerciales, sont admises à déduction du moment où elles sont inscrites dans un inventaire. Mais, comme le fait ressortir justement le

rapport de M. Doumer du 22 octobre 1895, il n'y a point à s'arrêter à cet exemple. En Alsace-Lorraine, les notaires sont de véritables fonctionnaires publics, placés sous la dépendance du gouvernement Allemand, dans des conditions de responsabilité si étroites que tout soupçon de participation de leur part à une fraude envers le fisc doit être écarté.

La situation n'est plus la même en France et il serait, peut-être, imprudent de ne pas tenir compte du penchant que l'on a dans notre pays à excuser les fraudes fiscales.

A un autre point de vue, la décision qui admettrait à déduction les dettes commerciales, du moment où elles seraient inscrites dans un inventaire, aurait une grave conséquence. La loi, en effet, exige que les dettes civiles soient justifiées, soit par l'indication de l'acte ou du jugement, si elles sont établies par des titres authentiques, soit par la présentation de l'acte ou de sa copie, si elles résultent de titres sous seings privés. Pourquoi se montrerait-elle moins rigoureuse pour les dettes commerciales qui, la plupart du temps, résultent d'actes sous seings privés, en déclarant qu'il suffit qu'elles soient mentionnées dans un inventaire pour être déduites.

Pour être logique, il eût fallu alors admettre que tout passif civil ou commercial serait déduit du moment où il figurerait dans un inventaire. Cela aurait été affaiblir davantage les garanties du Trésor et il nous paraît que les mesures prises par le législateur de 1901, quoique ne présentant pas toutes les garanties désirables, sont

cependant préférables puisqu'elles permettent jusqu'à un certain point d'assujettir à l'impôt la totalité de l'actif héréditaire.

§ IV. — Attestation du créancier.

Si les justifications, qui sont produites à l'appui d'une demande en distraction du passif héréditaire, ne paraissent pas suffisantes au receveur, celui-ci peut réclamer une attestation du créancier certifiant l'existence de la dette à l'ouverture de la succession (art. 6). La déduction, acceptée pour les dettes constatées par toutes sortes de titres, actes sous seing privé, livre de commerce, nécessite un surcroît de précaution contre les fraudes possibles et les simulations de dettes. Le législateur a pensé qu'un moyen de contrôle essentiel consisterait à réclamer l'attestation du prétendu créancier. Cette attestation a un double objet : elle garantit d'abord la sincérité du titre mentionné au produit par les parties, puis l'existence de la dette au jour de l'ouverture de la succession.

Cette attestation sera délivrée sur papier non timbré et le créancier ne pourra, sous peine de dommages-intérêts, la refuser toutes les fois qu'elle lui sera légitimement réclamée ; elle pourra être exigée, quelle que soit la nature du titre invoqué et la date d'exigibilité de la dette, dans tous les cas où le receveur jugera cette justification nécessaire.

L'agent de perception n'est nullement obligé d'allé-

guer un motif pour justifier la demande de ce complément de preuve ; il peut, à sa volonté, l'exiger ou s'abstenir de le faire pour chacune des dettes dont l'héritier demande la distraction.

C'est aux héritiers qu'il appartient de faire, auprès du créancier, les démarches nécessaires pour se procurer cette pièce, l'Administration n'est pas autorisée à s'adresser directement à ce dernier.

La loi du 25 février 1901 n'a soumis cette attestation à aucune condition de forme spéciale, il suffit qu'elle soit fournie par écrit.

Si l'attestation fait l'objet d'un acte sous-seing privé, il n'est pas nécessaire que la signature soit légalisée. Cependant, il semble que si, pour des motifs sérieux, l'attestation paraissait suspecte au receveur, celui-ci pourrait, en vertu du pouvoir d'appréciation que lui reconnaît l'article 5, refuser de déduire la dette, à moins que les parties ne consentent à lui fournir le supplément de garantie nécessaire.

Lorsque le créancier, à qui une attestation est demandée par les héritiers du débiteur, ne sait pas signer ou ne peut pas signer, elle devra être rédigée par un notaire ou par le maire du domicile du créancier. Nous croyons même qu'elle pourra être reçue par le receveur, lorsqu'il sera requis de la rédiger, mais, dans ce cas, si l'agent ne connaît pas le créancier, il sera prudent de faire certifier son identité par deux témoins qui signeront son attestation.

(1) Inst. n° 3067, § 8.

La production de l'attestation est facultative (1) pour l'agent de l'Administration (art. 6); c'est à lui d'apprécier, suivant les circonstances, s'il y a lieu de la réclamer; la loi prévoit des cas cependant où cette attestation est obligatoire :

1^o Lorsque la dette, dont on demande la déduction, est échue depuis plus de 3 mois avant l'ouverture de la succession.

2^o Lorsqu'il s'agit d'une dette hypothécaire, non échue à l'époque du décès, mais garantie par une inscription périmée à cette époque depuis plus de 3 mois (art. 7).

Dans ces deux hypothèses, l'attestation doit être présentée au receveur au moment de la déclaration sous peine du rejet de la dette. Si la déduction a été admise sans la production de ce document, la perception établie sur ces bases est insuffisante et l'Administration est fondée à exiger un supplément de droit dans les deux années de la déclaration. Mais l'héritier peut écarter cette réclamation en produisant ultérieurement l'attestation du créancier; cette justification efface la présomption de remboursement attachée soit à l'échéance de la dette, soit à la péremption de l'inscription (2).

L'attestation doit émaner du créancier ou de son mandataire spécialement autorisé. S'il y a plusieurs créanciers solidaires, l'attestation peut être délivrée par l'un d'entre eux, puisque chacun a le droit d'exiger le total du débiteur et qu'il représente ses créanciers par une sorte de mandat légal (art. 1197 et s. C. civ.). Mais,

(1) *Instruction*, n^o 3067, § 8.

(2) Solution du 7 avril 1902. *Instruction* 3095, § 7.

si les cocréanciers sont simplement conjoints, chacun d'eux devrait affirmer l'existence de la créance pour la portion qui lui revient. Ainsi l'attestation requise pour la déduction, dans une déclaration de succession, d'une dette contractée envers une personne décédée depuis, doit émaner de tous les ayants droit et non pas seulement de l'un des héritiers du créancier (1).

Lorsque le créancier est un incapable, on doit considérer que l'attestation rentre dans la catégorie des actes de gestion, et elle émanera valablement des personnes qui ont qualité pour accomplir ces actes d'après le droit commun, du tuteur, pour le mineur et l'interdit (art. 450 et 509 C. civ.), du mari, pour la femme, mariée, sauf si elle a l'administration personnelle de son patrimoine, mais le mineur émancipé n'aura pas besoin de l'assistance de son curateur (art. 481 et 484 C. civ.) (2).

Si la dette est due à une société, l'attestation sera donnée par un des représentants désignés par la loi ou par les statuts.

Quant aux dettes du défunt envers ses héritiers, elles s'éteignent par confusion au moment, de l'ouverture de la succession, et, en conséquence, sont exclues de la déduction (art. 7 n° 2).

Enfin l'attestation consiste dans l'affirmation d'un fait personnel au créancier, en conséquence, elle ne pourrait émaner d'une personne qui se porterait fort pour ce dernier (3).

1. Solution du 4 septembre 1902. *Instruction* 3099, § 9.

2. *Traité alphabétique, Supplément, V. Succession*, n° 260.

3. *Traité alphabétique, Supp. V. Succession*, n° 260, VI.

Pour réprimer les fraudes qui pourraient se commettre et empêcher de prétendus créanciers d'attester faussement l'existence d'une dette supposée, la loi du 25 février 1901 a puni d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible, sans que cette amende puisse être inférieure à 500 francs, toute déclaration ou attestation ayant indûment entraîné la déduction d'une dette. Le prétendu créancier sera tenu solidairement avec le déclarant au paiement de cette amende et en supportera définitivement le tiers (art. 9). Il se peut que l'attestation fausse, au lieu d'émaner du créancier lui-même, ait été délivrée par son représentant ; ce dernier ne sera passible d'aucune pénalité, attendu qu'il est de principe que le mandataire, même légal, n'est pas responsable de l'amende encourue par son mandant (1) ; l'amende exigible ne pourra être recouvrée que contre l'incapable dûment assisté. Cette règle ne reçoit qu'une seule exception, écrite dans l'article 39 de la loi du 22 frimaire an VII et concernant les tuteurs et curateurs tenus de passer dans les délais légaux les déclarations des successions échues à leurs pupilles. Mais, en dehors de cette hypothèse exceptionnelle, les mandataires ne répondent pas des pénalités infligées à leurs mandants (2). Le paragraphe final de l'article 6 oblige le créancier à déclarer par une mention expresse qu'il connaît les dispositions de l'article 9 relative à cette amende.

(1) *Traité alphabétique*, v^o Amende, n^o 10.

(2) Cassation, 7 mai 1901. *R. E.* 2733

Cette pénalité purement fiscale n'avait pas paru suffisante à la Chambre pour éviter les collusions frauduleuses, elle avait décidé que toute déclaration d'existence d'une dette, corroborée par l'attestation du créancier, vaudrait titre pour ce dernier. Cette addition a été supprimée sur la proposition de M. Cordelet, qui a fait observer que la disposition laissait indécis le point de savoir dans quelle mesure le déclarant serait tenu de la dette, si, ce serait pour la totalité ou seulement pour une partie ; que, si le texte était commenté en ce sens que le déclarant ne serait tenu que jusqu'à concurrence de sa part héréditaire, il n'y aurait là que l'application de principes de droit très élémentaires, à savoir que l'aveu se limite dans ses conséquences à celui qui l'a fait et que les dettes de succession se divisent de plein droit entre les héritiers et qu'il était inutile de le dire dans le texte. « Laissons, ajoutait M. Chaumié à l'appui de la proposition de M. Cordelet, les deux complices se débattre entre eux ; le créancier abuser de l'aveu mensonger de l'héritier et celui-ci essayer d'échapper aux conséquences de son aveu. Les tribunaux les départageront, mais que la loi n'intervienne pas, surtout pour protéger celui qui, jamais, ne sera intéressant » (1).

(1) Sénat, séance du 24 janvier 1901. *J. off.*, débats. p. 86 et s.

§ V. — Justifications insuffisantes. Justifications ultérieures.

Restitution.

Il appartient aux préposés de la régie d'apprécier la valeur des justifications produites par les parties, ce n'est là que l'application d'un principe général consacré par la loi organique de l'enregistrement, d'après lequel les droits d'enregistrement doivent être payés immédiatement, tels qu'ils sont liquidés par le receveur sans atténuation, ni délai, sous prétexte de contestation. (L. du 22 frimaire an VII, art. 28).

C'est ce qu'explique M. Monestier dans son rapport au nom de la commission des finances du Sénat pour le budget de 1901 : « La manière de procéder actuellement en usage pour l'actif est étendue à la déduction des dettes. Le receveur apprécie, décide et perçoit ; si le contribuable se trouve lésé, il peut en appeler à l'Administration d'abord, aux tribunaux ensuite (1). »

Mais l'Administration doit se montrer conciliante dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, surtout lorsqu'il s'agit de petits redevables qui n'ont pas le moyen de plaider et qui « hésiteraient à engager un procès contre une puissante Administration pour une somme modique » (2).

L'article 5 de la loi de 1901 a cependant apporté une exception au principe que le receveur est juge de la

(1) Rapport de M. Monestier, p. 33.

(2) Rapport du 9 juillet 1900. *J. off.*, p. 1743.

valeur des justifications ; c'est dans le cas où il s'agit de dettes constatées par des titres authentiques et non échues au jour de l'ouverture de la succession ; dans cette hypothèse la distraction est admise de plein droit, mais l'Administration a le droit néanmoins d'établir la simulation des dettes ainsi déduites, dans les 5 ans à dater de la déclaration.

Lors de la discussion de la loi au Sénat, les mots « toute dette consentie par acte authentique » ont été, sur la proposition de M. Legrand, remplacés par les suivants « toute dette constatée par acte authentique » (1). Il résulte de cette modification qu'il n'est pas nécessaire pour qu'une dette bénéficie de la disposition spéciale édictée par le deuxième alinéa de l'article 5 que son titre constitutif soit authentique, mais qu'il suffit que cette dette, quelle qu'en soit l'origine, ait ultérieurement fait l'objet d'un acte authentique. Par exemple, si une dette non échue se trouvait mentionnée dans un partage notarié ou tout acte authentique établissant que cette dette n'avait pas été remboursée du vivant du débiteur, elle devrait être déduite de plein droit.

La présomption d'existence de la dette tirée par l'article 5 de la non échéance du terme constitue une présomption de droit (2) susceptible cependant d'être détruite par la preuve contraire. C'est ce que reconnaît expressément le deuxième alinéa du même article, en réservant à l'Administration le droit de faire juger la

(1) Sénat, séance du 24 janvier 1901.

(2) Cassation 30 mars 1870, S. 70-1 319.

simulation d'une dette consentie par acte authentique, non échue au décès et dont les parties demandent la déduction.

« L'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes pourra être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, excepté le serment ». (art. 8). Cette disposition est inspirée de l'article 13 de la loi du 23 août 1871 qui autorisait déjà l'emploi de tous les genres de preuves admis par le droit commun à l'exception du serment décisoire pour la constatation des dissimulations dans le prix d'une vente et dans la soulte d'un échange ou d'un partage. Elle constitue une nouvelle dérogation au principe consacré par la jurisprudence (1) d'après lequel les seuls moyens de preuves que l'Administration puisse employer pour établir les faits, d'où dérive l'exigibilité de l'impôt, sont ceux qui se concilient avec les dispositions des articles 65 de la loi du 22 frimaire an VII et 17 de la loi du 27 ventôse, an IX, aux termes desquels les instances en matière d'enregistrement doivent s'instruire exclusivement par écrit.

L'Administration pourra donc établir l'inexactitude des déclarations et attestations de dettes non seulement au moyen de la preuve littérale et de présomptions graves, précises et concordantes, tirées de faits constants au pro-

(1) Cassation 16 mars 1828, *S. chr.* ; 15 janvier 1838, *S.* 1838-1-173 ; 26 décembre 1853, *S.* 1854-1-623 ; 26 novembre 1854, *S.* 1855-1-133 ; 23 janvier 1860, *S.* 1860-1-475 ; 7 juillet 1873, *S.* 73-1-423.

cès ou parvenus à sa connaissance soit par l'enregistrement des actes qui les relatent, soit par le mode d'investigation que lui donne la loi mais, encore au moyen de la preuve testimoniale et de l'aveu (1).

Par suite de réciprocité, les parties seront autorisées à appuyer des mêmes preuves leur action en restitution de droits acquittés par suite du refus opposé par le receveur à une demande en déduction de dette.

Mais c'est seulement en matière de fausse déclaration ou attestation de dettes que l'Administration est autorisée à recourir aux moyens de preuve du droit commun.

L'action en recouvrement du supplément de droit et de l'amende, exigibles par suite de l'inexactitude d'une déclaration ou attestation de dette se prescrit par cinq ans à compter de la déclaration de succession (art. 10).

Cette prescription est celle que l'article 11 de la loi du 18 mai 1851 a édictée pour la demande des droits concernant les omissions de biens dans les déclarations de succession, elle peut être interrompue par une contrainte signifiée avec commandement de payer et enregistrée avant l'échéance du délai (2).

La prescription interrompue à l'égard des héritiers le serait également à l'égard du créancier, qui a attesté frauduleusement l'existence d'une dette, puisque la loi

(1) Rapport supplémentaire de M. Doumer, *Journ. off.*, 19 novembre 1895, p. 902.

(2) Cass. 25 février 1867, S. 1867, 1.183 ; 20 mai 1873, S. 1873, 1.280.

les déclare solidairement responsables de paiement de l'amende.

L'article 5 dans son dernier alinéa admet les héritiers ou légataires, dans le délai de deux ans à compter du jour de la déclaration, à réclamer sous les justifications prescrites par l'article 4, la déduction de certaines dettes dont le quantum a été fixé postérieurement à la déclaration. L'énumération dans la loi d'une partie seulement de ces dettes (celles qui sont établies par les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire ou par le règlement définitif de la distribution par contribution) ne saurait être considérée comme limitative ; le législateur, semble-t-il, y pose un principe, dont l'application ne doit pas logiquement se restreindre à une partie seulement des dettes qui n'ont pu être l'objet d'un règlement antérieur à la déclaration.

Pourquoi, en effet, distinguer entre les unes et les autres ? Toutes doivent être mises sur la même ligne et soumises au même régime. En faisant une distinction, on tomberait dans le plus choquant arbitraire et l'on écarterait, au mépris des plus claires intentions du législateur, l'application d'un principe dont il s'est efforcé de rendre la portée aussi générale que possible.

Du reste, les actes indiqués dans l'article 5 de la loi n'ont pu être cités que comme exemples, semble-t-il, puisque nous retrouvons les mêmes actes, mentionnés dans l'article 4, où l'énumération, qui en est faite, n'est évidemment pas limitative.

Aussi, pensons-nous, étant donné les tendances libérales qui ont présidé à la réforme, que le principe posé

dans le texte est général et que l'on doit l'étendre à toutes les dettes, qui n'ont été liquidées qu'après la déclaration de succession.

Mais, ainsi que le fait remarquer l'Instruction 3067, § 11, les parties ne pourront invoquer le bénéfice de cet article et se prévaloir d'un droit à la restitution de l'impôt que dans le cas où elles auront demandé, lors de la déclaration, la déduction de la dette. Si la dette n'est pas encore déterminée dans son quantum, elles devront en fournir une évaluation lors de la déclaration, se réservant ainsi le droit de se pourvoir en restitution après liquidation. En effet, si par une erreur, qui leur est imputable, elles ont omis de comprendre cette dette dans le passif héréditaire déclaré, la perception du receveur étant régulière ne peut donner ouverture à une action en restitution (1). Cependant, même dans cette dernière hypothèse, une décision ministérielle du 12 avril 1808 autorise l'Administration, en la laissant juge des circonstances et sans que les parties puissent se prévaloir de cette décision toute de faveur, à restituer les droits de mutation par décès acquittés par suite d'une erreur de fait, imputable aux héritiers.

L'action en restitution que la loi accorde aux héritiers ou légataires se prescrit par deux ans à partir du jour de la déclaration. Ceux-ci peuvent interrompre la prescription au moyen d'une assignation devant le tribunal civil, signifiée et enregistrée avant l'expiration des deux ans.

(1) Loi du 22 frimaire an VII, art. 60.

Ainsi que nous l'avons vu, tandis que les parties n'ont que deux ans pour demander la restitution des droits par eux acquittés en trop ; le Trésor a cinq ans pour réclamer les droits et amendes exigibles par suite d'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes. Cette situation désavantageuse faite aux parties au profit du Trésor, quant à la durée de la prescription, fut critiquée par M. Bougère, lors de la discussion de la loi à la Chambre, qui réclama les mêmes délais pour l'État et les particuliers. M. le Ministre des finances repoussa l'assimilation demandée attendu qu'il n'y a pas identité de situation. « Le particulier qui fait sa déclaration, sait, en effet, au moment même de la liquidation des droits, quels sont les éléments du passif rejetés par l'enregistrement, comme incomplètement justifiés : un délai de deux ans est largement suffisant pour réunir les preuves de la réalité de son passif. »

« L'État, au contraire ne connaît la consistance d'une succession que par la déclaration qui lui est faite ; il ne peut vérifier les énonciations de cette déclaration qu'en les rapprochant des renseignements qui lui parviennent ultérieurement. L'Administration a donc besoin d'un délai assez étendu pour pouvoir exercer son contrôle ». (1).

Cette différence de situation avait, du reste, été créée sous l'empire des mêmes considérations par les lois de frimaire an VII et du 18 mai 1850.

(1) Chambre, séance du 19 novembre 1900. *J. off.*, 20 novembre 1900, p. 2139.

Appendice à l'étude des règles admises pour la déduction des dettes. Législation comparée.

Pour résoudre les nombreuses difficultés que suscite le principe nouveau de la déduction des dettes, il n'est passans intérêt de rechercher comment sont appliquées à l'étranger les dispositions légales sur le même sujet ; ou tout au moins d'examiner comment les législateurs étrangers ont formulé ces règles.

Or, la plupart des législations ont admis la déduction des dettes dans les déclarations de succession, mais dans tous ces pays des mesures de précaution sont prises dans l'intérêt du Trésor pour empêcher la fraude.

§ I. — Législation belge

La Belgique a conservé comme loi fondamentale de l'enregistrement, notre loi du 22 frimaire an VII ; mais de nombreuses lois sont venues comme en France en modifier les dispositions.

La modification la plus importante introduite dans la législation fiscale de cet État, est celle concernant les droits sur les successions ; la loi de frimaire a été complètement abrogée sur ces matières par une loi du 27 décembre 1817, modifiée elle-même par une loi du 17 décembre 1851.

Le principe de la déduction du passif est admis et a été réglé de la manière suivante :

La loi belge admet la déduction : 1° des dettes à la charge du défunt, constatées par les actes qui en assurent l'existence ou autres preuves légales et des intérêts dus au jour du décès ;

2° Des dettes tenant à la profession du défunt, telles qu'elles existent au jour du décès ;

3° Des dettes relatives à la dépense domestique, au jour du décès ;

4° De toutes les charges publiques, provinciales ou communales ;

5° Des frais funéraires ; (article 12 de la loi du 27 décembre 1817).

§ II. — Législation hollandaise.

Comme en Belgique, le régime fiscal des successions a pour base en Hollande notre loi fondamentale de frimaire an VII, mais diverses modifications ont été apportées par les lois des 13 mai 1859, 28 mai 1869, 9 juin 1878 et 31 décembre 1885.

Ces lois ont été modifiées en vertu d'une décision ministérielle du 6 février 1886 n° 5.

La loi hollandaise admet la déduction des charges et dettes ci-après pour la liquidation du droit de succession.

I. — *Charges.* — Les frais funéraires autres que ceux mentionnés par l'article 367 numéro 4 du code civil. Parmi ces frais funéraires peuvent être compris les sommes léguées pour les obsèques de l'auteur de la succession, les fondations pour les services et cérémo-

nies religieuses célébrées à son intention depuis le jour du décès jusques et y compris le premier anniversaire après son décès et cela en proportion de la situation et de l'avoir du défunt, en tenant compte des usages locaux et des diverses circonstances.

Ce qui est légué en plus pour cet objet est considéré comme legs au profit de personne non parentes.

II. — *Dettes.* — 1° Les créances à la charge du *de cujus*, pourvu qu'elles reposent sur des preuves légales, qu'elles ne soient pas atteintes par la prescription trentenaire et qu'elles soient mentionnées dans la déclaration avec le montant, la nature, la date de la dette et le nom du créancier.

Si ces dernières indications ne sont pas fournies, les dettes ne sont pas admises au bénéfice de la déduction, mais les parties peuvent se faire restituer les droits perçus à raison de ce refus de déduction en fournissant les justifications exigées avant le délai fixé pour la prescription.

2° Les intérêts, rentes, loyers et fermages dus jusques et y compris le jour du décès et non atteints par la prescription quinquennale.

3° Les dettes résultant de la profession du défunt existant au jour du décès et non prescrites (le délai de prescription est de 30 ans).

4° Les dettes relatives à la dépense domestique, les salaires des gens de service pour toute l'année et le trimestre courant.

Pour être admises à la déduction, ces trois dernières catégories de dettes doivent être détaillées article par

article avec indication de leur nature, de leur origine, de l'époque à laquelle elles remontent et du nom du créancier.

5° Les contributions foncière, provinciales et les charges locales, jusqu'au jour du décès inclusivement.

6° La contribution personnelle, le droit de patente la taxe individuelle et les autres contributions directes locales jusqu'au dernier jour de la période pendant laquelle ils sont exigibles à moins que la décharge ou la restitution puissent être demandées.

§ III. — Législation espagnole.

En Espagne, les droits de mutations par décès sont perçus également sur l'actif net et le passif est déduit d'après les règles suivantes :

Pour établir le montant du capital du prix, de la valeur ou de l'estimation qui constitue la base de la liquidation de l'impôt, on vérifie avant tout l'importance des charges déductibles.

On considère comme telles celles qui diminuent réellement le capital, le prix, la valeur ou l'estimation de la chose soit que les cens, pensions ou autres charges qui grèvent les biens, soient de leur nature temporaires, perpétuelles ou rachetables. Ne sont pas considérées comme charges les hypothèques données en garantie des prêts ou les cautionnements constitués pour quelque autre cause sur les immeubles ou droits réels.

La déduction des charges reconnues a lieu dans tou-

tes les transmissions de biens ou de droits réels, qu'elles aient lieu à titre onéreux ou à titre gratuit, mais à la condition que la valeur, le prix ou l'estimation attribués aux biens transmis soient bien leur valeur réelle fixée à dire d'experts si l'Administration le juge convenable, abstraction faite de toutes sortes d'obligations.

Dans tous les cas, on doit justifier de la préexistence des dettes suivant les règles tracées par la loi civile. Si cette préexistence ne peut être établie, l'impôt sera acquitté sur la valeur totale comme s'il n'existait pas de dettes (1).

§ IV. — Législation italienne.

En Italie, également, le législateur nous a emprunté notre régime fiscal de successions, mais, avant nous, a su le modifier dans un sens plus démocratique. Les droits de mutation par décès se perçoivent en vertu de la loi du 13 septembre 1874 sur l'actif net de la succession et suivant un tarif proportionnel.

Cette loi donne une énumération limitative du passif qui peut être déduit; elle autorise la distraction des dettes certaines et liquides résultant d'un titre public ou d'un jugement d'une date antérieure à l'ouverture de la succession ou encore d'un acte sous seing privé enregistré avant cette date; des frais funéraires du *de cuius*, dans les limites des usages locaux; des frais de

(1) Loi du 31 décembre 1881.

dernière maladie pendant les six derniers mois, pourvu que dans ces deux cas des justifications valables soient produites.

La déduction est encore admise pour les dettes commerciales, contractées dans l'intérieur du royaume et pourvu qu'elles soient justifiées par des livres de commerce du débiteur, régulièrement tenus.

§ V. — Législation anglaise.

Le régime fiscal des successions a été établi en Angleterre par deux lois dont l'une remonte au XVIII^e siècle.

Le « *legacy duty* » ou droit sur les legs ou successions immobilières a été organisé par la loi du 17 juin 1780 ; il se perçoit sur toute succession supérieure à 20 livres, déduction faite des dettes mobilières, dépenses funéraires, legs et autres charges à imputer sur la succession.

La « *succession duty* » ou droit de succession sur les immeubles ne date que de la loi du 19 mai 1863 ; comme pour le « *legacy duty* » le tarif est proportionnel et varie suivant le degré de parenté des parties. Le droit est perçu sur la valeur des immeubles, déduction faite des rentes foncières, frais, taxes et autres charges locales. La valeur des biens, sur laquelle est basée la perception, n'est pas la valeur intégrale de ces biens ; l'impôt est calculé sur ce que l'on appelle l'intérêt de vie de l'héritier, c'est-à-dire sur le temps plus ou moins

long, pendant lequel, à raison de son âge, le successeur doit conserver la propriété des immeubles. Cette manière d'envisager la propriété individuelle est le résultat du régime de la propriété foncière en Angleterre qui est grevée en grande partie de substitutions et modifiée par l'emploi de l'emphytéose depuis des siècles.

L'on obtient la valeur de l'immeuble en multipliant le revenu par un quotient déterminé qui varie avec l'âge de l'usufruitier.

C'est ainsi qu'un revenu de 100 livres représente en capital si l'héritier :

A un an.	1892 livres.
S'il a 4 ans	1928 »
S'il a 10 ans. . . .	1878 »
S'il a 20 ans. . . .	1729 »
S'il a 30 ans. . . .	1644 »

et ainsi de suite.

A la différence des droits du *legacy duty*, qui se payent immédiatement, la *succession duty*, se paye par huit versements semestriels.

§ VI. — Législation de l'Alsace-Lorraine.

Jusqu'à ces derniers temps, l'Alsace-Lorraine était restée assujettie aux lois fiscales françaises en vigueur au moment de l'annexion. Une première modification fut introduite par une loi du 12 juin 1889, qui, tout en maintenant l'ancien tarif français, édicta la déduction du passif. Mais l'Alsace-Lorraine est aujourd'hui régie,

au point de vue qui nous occupe, par la loi du 17 juin 1900 (1). L'admission de la déduction des dettes résulte de l'article 3, d'après lequel l'impôt sur les successions doit être prélevé sur le montant des biens qui constituent un enrichissement pour l'héritier ; sont déduites de la masse soumise aux droits toutes les dettes et charges y afférentes ; « Sont seules soumises à l'impôt sur les successions, les charges dont il résulte un enrichissement pour le bénéficiaire ».

Dans les articles 5 à 7, la loi allemande du 17 juin 1900, exempte de l'impôt des successions les immeubles que le *de cuius* a laissés hors de l'Alsace-Lorraine, et les droits considérés comme immobiliers aux termes des lois de l'État étranger sur lequel sont situés les biens objet de ces droits. D'autre part, si des valeurs de succession (exception faite des valeurs mobilières) se trouvent lors du décès à l'étranger, il y a lieu, si la demande en est faite, de déduire des droits exigibles en Alsace-Lorraine, ceux perçus conformément aux lois de l'État dans lequel se trouvent ces valeurs. Enfin les parts d'entreprises minières et les pharmacies exploitées en Alsace-Lorraine par des Allemands ne sont pas assujetties à l'impôt dans cette province, si l'héritier justifie avoir acquitté les droits au quels ces biens donnaient ouverture conformément aux lois de l'État dont le *de cuius* était ressortissant. Au point de vue de la déduction du passif, ces dispositions entraînent les con-

(1) *Bulletin de statistique et de législation comparée du Ministère des Finances*, nos de février et mars 1902.

séquences suivantes (art. 8) : Les dettes et charges, qui incombent seulement à une partie de la masse imposable ou exempte d'impôt en vertu des articles précités sont seulement imputables sur cette part ; les dettes et charges qui incombent par préférence à une part de la masse exempte ou à une part frappée d'impôt sont imputables sur cette part et ne peuvent être déduites sur le reste de la masse que si cette part ne suffit pas à les couvrir. Les autres dettes et charges, qui incombent tout à la fois à la part de la masse exempte d'impôts et à la part de la masse frappée d'impôt ne sont imputables sur cette dernière part que dans la proportion de cette part à la masse totale.

Enfin, par une disposition remarquable, le même article 8 décide que, si le *de cujus* n'avait pas son domicile en Alsace-Lorraine, il n'y a lieu à déduction des dettes et charges sur la fortune soumise à l'impôt conformément aux articles 5 à 7, que si, dans l'État où était situé le domicile du *de cujus*, les mêmes règles juridiques existent en ce qui concerne la déduction des dettes et charges.

CHAPITRE V

DETTES DON'T LA DÉDUCTION N'EST PAS ADMISE

L'admission à la déduction de toutes les dettes du défunt eût trop facilement prêté à la fraude, aussi les rédacteurs de la loi de 1901 ont pensé que, en vue de déjouer des calculs préjudiciables au Trésor, il y avait lieu d'exclure de la déduction un certain nombre de dettes. Le législateur de 1901 a pris des précautions minutieuses pour empêcher les héritiers de déclarer des dettes purement simulées ou des dettes déjà éteintes à l'époque du décès du défunt, et, par crainte de ces fraudes, l'article 7 détermine un certain nombre de cas où la déduction du passif est écartée, soit d'une manière absolue sans qu'il soit possible pour les déclarants de la faire admettre à aucune condition, soit que les successibles, au contraire, aient des moyens de prouver la réalité du passif lors du décès et de combattre la présomption légale de simulation ou d'extinction de la dette.

L'article 7 donne une énumération, à interpréter restrictivement, de six catégories de dettes que la loi exclut du bénéfice de la déduction, parce qu'elle les présume fictives.

§ I. — Dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture
de la succession.

Cette cause d'exclusion est fondée sur une présomption légale d'extinction totale ou partielle de la dette dont la déduction est sollicitée. L'article présume éteintes les dettes de cette catégorie; mais comme il est rare, surtout en matière de dettes civiles, que le paiement ait lieu au terme convenu, le législateur a fixé un délai de trois mois pendant lequel le débiteur sera censé avoir eu le temps de se libérer.

Cette exception étant basée sur une simple présomption que les faits contredisent souvent, il était équitable de réserver aux héritiers le bénéfice de la preuve contraire. Cette preuve ne pourra résulter, d'après les termes mêmes de la loi, que d'une attestation du créancier, certifiant l'existence de la dette au jour de l'ouverture de la succession. Cette attestation, qui est facultative dans les cas ordinaires, est ici absolument obligatoire et il résulte des travaux préparatoires de la loi, notamment des explications contenues dans le rapport de M. Doumer présenté à la Chambre le 22 octobre 1895 (1) que l'attestation prévue doit toujours émaner d'une personne autre que l'héritier.

S'il arrivait que, dans une déclaration de succession,

(1) *Journal Off.*, p. 897.

les dettes échues depuis plus de trois mois, fussent admises en déduction par le receveur, nonobstant le défaut de production d'une attestation du créancier, la perception établie sur ces bases serait insuffisante et un supplément de droit deviendrait exigible (1). La présomption légale sur laquelle est basée l'article 7 ne peut être combattue par d'autres preuves, car les moyens par lesquels cette présomption peut être renversée ont été limités par le législateur.

La déduction d'une dette échue depuis plus de trois mois est donc subordonnée à la condition que le Trésor trouve une double garantie, d'une part, dans le titre qui doit être représenté ou énoncé, et, d'autre part, dans l'attestation du créancier, étranger à la succession.

De sorte que, si les créanciers sont en même temps les héritiers du défunt, l'attestation exigée par le législateur ne pouvant être fournie, la règle générale tracée dans la première partie du paragraphe premier de l'article 7 est seule applicable et la dette ne peut pas être déduite.

Si une dette est devenue exigible exactement trois mois avant le décès, l'héritier, qui réclamera la déduction de cette dette, devra-t-il produire une attestation du créancier ? Nous ne le croyons pas, car la disposition exceptionnelle établie par l'article 7 § 1, s'applique exclusivement aux dettes échues « depuis plus de trois mois. »

(1) Solution du 7 avril 1902. Inst. 3095, § 7.

§ II. — Dettes au profit des héritiers ou de personnes interposées.

« Toutefois ne seront pas déduites :

1°

2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées ; sont réputées personnes interposées, les personnes désignées dans les articles 911 dernier alinéa et 1100 du Code civil.

« Néanmoins, lorsque la dette aura été consentie par un acte authentique ou par un acte sous seing privé ayant date certaine ayant l'ouverture de la succession, autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires et les personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession. » (art. 7.)

C'est sur une présomption légale de simulation qu'est fondé l'article 7-2°, lequel déclare non déductibles, du moins en principe, les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ; (cette expression désignant tous ceux qui sont appelés à recueillir les biens héréditaires, même à titre de légataires ou de donataires).

Le prêt fait dans ces conditions à un successible est présumé frauduleux. La loi, ne tenant pas compte du nom que les parties ont donné à l'opération, la considère plutôt comme un titre dressé pour simuler une dette, en vue d'éviter le payement de tout ou partie des droits de succession. C'est l'expérience des faits qui a dicté cette présomption.

« Il y a, dit M. Dauphin dans son rapport au Sénat, des dettes sérieuses et légitimes consenties dans l'intérieur des familles. Cependant les rapports intimes de la parenté ou de l'affection rendent les combinaisons frauduleuses trop faciles et trop secrètes pour obliger l'Administration à les découvrir et à les prouver. D'autre part, le fisc ne pourrait avoir recours à l'attestation du créancier puisque le créancier n'est autre que le bénéficiaire de l'obligation. »

De plus, le législateur a considéré que, les dettes entre l'héritier et le *de cujus* s'éteignant par voie de confusion au moment de l'ouverture de la succession, il n'y avait pas lieu de déduire les dettes de cette catégorie.

Tels sont les deux motifs qui ont fait exclure les dettes de cette nature du bénéfice de la déduction. Cette exclusion est générale et absolue, elle s'applique à toutes les dettes échues ou non échues, hypothécaires ou chirographaires, établies par actes authentiques ou sous seings privés ou par des livres de commerce.

Pour déterminer si la dette a été consentie au profit d'un héritier, donataire ou légataire, c'est au jour de l'ouverture de la succession et non à la date de la souscription de la dette qu'il faut se reporter, car l'intention de fraude ne se conçoit que si le débiteur suppose que le créancier est appelé à recueillir sa succession. En conséquence, la déduction devrait être admise si la dette a été contractée envers un héritier non réservataire et exhéredé par le *de cujus*.

D'autre part, la présomption légale de simulation, qui fait obstacle à la déduction d'une dette contractée

par le défunt envers un légataire subsiste même après la renonciation au legs ; elle ne peut être combattue que par les moyens de preuve spécifiés par l'article 7-2° § 2 (1).

Le législateur a greffé ici une présomption légale sur une autre, car l'article 7 2° établit une présomption d'interposition de personnes qui a pour résultat de faire considérer l'héritier comme le titulaire réel de la créance contre le défunt, alors que celui-ci s'était obligé, en apparence, au profit d'autres personnes et, en conséquence, la loi présume que la dette est purement fictive. Les personnes réputées interposées, par application des articles 911 et 1100 du Code civil, sont : les père et mère, même les père et mère naturels, les enfants et descendants, les conjoints des héritiers, donataires ou légataires (art. 911) et les parents dont les héritiers, donataires ou légataires sont héritiers présomptifs au jour du décès du débiteur (art. 1100).

Dans la désignation de conjoint, on doit comprendre l'époux séparé de corps (2) et dans celle d'enfants, les enfants adoptifs (3), les enfants naturels (4) et même les enfants adultérins et incestueux (5).

(1) Solution du 18 avril 1902. *Instruction* 3089, § 15.

(2) Solution 28 mars, 1902. *Instruction* 3089, § 16 ; Demolombe, *Donat. et test.*, tome I, n° 658 ; Laurent, tome II, n° 400 ; Baudry et Colin. *Des donations*, I, n° 559.

(3) Aubry et Rau, VII § 650 *bis* ; Demolombe, *op. cit.*, n° 654.

(4) Aubry et Rau, VII, texte et note 10 ; Demolombe, *op. cit.*, n° 655. Cass. 25 juillet 1881. S. 1882. I. 417.

(5) Aubry et Rau, VII, § 650 *bis*. Demolombe, *op. cit.*, 656. Baudry et Colin, *Donations*, I, 557.

La disposition, qui fait l'objet de l'article 7-2° constituant une exception, doit être interprétée limitativement ; *exceptio est strictissimæ interpretationis*.

La présomption de simulation résultant du 2° de l'article 7 n'a que la valeur d'une présomption légale simple ; il est, en effet, des cas nombreux où une dette peut réellement exister entre le *de cujus* et son héritier, et il n'eût pas été équitable de refuser toujours la déduction. La preuve contraire sera donc admise sous certaines conditions déterminées par la loi ; et, au cas où la dette sera établie par un acte authentique ou par un acte sous seing privé ayant date certaine autrement que par la mort de l'une des parties contractantes, les héritiers, donataires, légataires ou personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession (1).

Ce tempérament s'applique à toutes les dettes quelle qu'en soit la cause, mais il ne peut être invoqué que pour le passif résidant dans un acte authentique ou sous seing privé, formant le titre constitutif de la dette, enregistré avant le décès ou relaté dans un acte authentique rédigé avant cette date. Si cette condition n'est pas remplie la dette ne peut être déduite alors même qu'elle serait constatée par des actes authentiques postérieurs à l'ouverture de la succession (2).

L'héritier doit en plus prouver à la fois la sincérité

(1) Solution du 12 mars 1902. *Instruction*, 3089, § 18.

(2) Solution du 25 juillet 1902. *Instruction*, 3099, § 6.

de l'obligation et son existence au jour de l'ouverture de la succession. La loi n'a prévu à cet égard aucun mode spécial de justification, et par suite la réalité de la dette et son existence au décès pourront être établies par toutes sortes de documents susceptibles de faire preuve.

Si la preuve offerte à cet égard par les héritiers ne paraît pas suffisante au receveur, qui est chargé d'en apprécier la valeur, les redevables n'auront qu'à se pourvoir devant les tribunaux si leur demande est rejetée par l'Administration.

Il peut se rencontrer une difficulté qui ne semble pas avoir été prévue par les rédacteurs de la loi de 1901 ; dans les hypothèses où elle est admissible, la déduction de la dette dont le défunt était tenu envers son héritier peut se heurter à cet obstacle que cette dette était venue à échéance plus de trois mois avant l'ouverture de la succession du débiteur ; dans cette hypothèse, l'article 7-1^o la présume éteinte, mais la présomption légale d'extinction de la dette résultant de ce texte peut céder si l'héritier produit une attestation du créancier certifiant que la dette existait encore lors du décès. La question est de savoir si, dans notre espèce, cette preuve contraire est admissible. La difficulté provient de ce que, la même personne se trouvant à la fois héritière et créancière, l'attestation produite semblerait suspecte.

Pour résoudre cette question, il convient de remarquer que les numéros 1 et 2 de l'article 7 reposent sur des présomptions légales qui n'ont pas le même fonde-

ment ; celle du numéro 1 est basée sur l'extinction de la dette ; celle du numéro 2 sur la simulation de la dette. Les conditions d'admissibilité de la preuve contraire ne sauraient donc être les mêmes dans les deux hypothèses. Or, on conçoit que le numéro 2 de l'article 7 subordonne la preuve contraire aux conditions qu'il indique parce qu'il s'agit d'une dette présumée fictive et que la loi exige des circonstances de nature à rendre la fraude plus douteuse pour admettre les héritiers à prouver la réalité de leur créance. Une fois ces conditions réunies, la dette n'est plus réputée simulée, mais éteinte, si elle est échue depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession. Or, pour éteindre cette présomption, on doit, en équité, se contenter de l'attestation du créancier, bien qu'il soit, dans l'espèce, en même temps héritier. Sans doute, ce système permet à l'héritier de se créer un titre pour obtenir la déduction d'une dette, laquelle, peut-être, n'existait plus lors du décès. Mais le remède à cet inconvénient sera dans l'appréciation du receveur, qui est armé par l'article 5 § 1 de pouvoirs suffisants pour se refuser à la déduction de la dette, en alléguant l'insuffisance des justifications. Sinon l'on placerait les héritiers dans une situation d'infériorité injustifiable lorsqu'ils se trouvent à cumuler les deux qualités d'héritier et de créancier, notamment dans l'hypothèse assez fréquente en pratique, où des enfants qui ont perdu un de leur père ou mère, hésitent, par un sentiment respectable, à provoquer contre le survivant la liquidation de leurs droits et le paiement des reprises dont celui-ci est débiteur envers

le prédécédé. Or, si les enfants certifient que la dette du dernier mourant n'avait pas été acquittée par lui avant son décès, et sollicitent en conséquence la déduction, il pourra quelquefois être rigoureux de rejeter, malgré cette attestation, leur demande comme dénuée de fondement (1).

§ 3. — Dettes reconnues par testament.

La loi refuse la déduction des dettes que le défunt a reconnues dans son testament ; cette exclusion, expliquait M. Monestier dans son rapport au Sénat (2), est nécessaire pour empêcher que les légataires soient transformés en créanciers et dispensés ainsi du paiement des droits de mutation par décès.

La déduction de ces dettes est prohibée d'une manière absolue et les héritiers n'ont pas la faculté de prouver la réalité de la dette qui, en toute hypothèse, devra être écartée (3).

Cependant, quoique exclues en principe, les dettes reconnues par testament devraient être déduites de l'actif de la succession si les parties en établissaient la réalité et l'existence au jour de l'ouverture de la suc-

(1) L'Instruction 3067 § 7 paraît bien enseigner la doctrine contraire et décider que, dans l'hypothèse où l'on allègue l'existence au décès d'une dette échue plus de trois mois auparavant, l'attestation ne peut émaner que d'un créancier étranger à l'hérédité.

(2) *J. off. Débats*, 31 décembre 1900, p. 977.

(3) *Traité alphabétique*, supplément. V. *Succession*, n° 283.

cession au moyen des justifications ordinaires (1). C'est ainsi que si un testament se bornait à rappeler, comme une charge de la succession, une dette dont le testateur était déjà tenu et qui serait établie par un titre indépendant de l'acte de dernière volonté, cette dette ne serait pas, à proprement parler, « reconnue par testament » et devrait, dès lors, être déduite comme toute autre obligation, sous les justifications établies par la loi.

§ IV. — Dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois.

La double circonstance que la dette est échue et que l'inscription hypothécaire qui la garantit est périmée engendre de si graves présomptions d'extinction de la dette que le législateur a déclaré qu'elle ne serait pas déduite de l'actif héréditaire. On a redouté que l'héritier ne dissimulât la quittance donnée par le créancier. Mais la disposition de l'article 7-4° ne saurait être étendue par analogie, et notamment elle est inapplicable au cas où le créancier a négligé de faire inscrire l'hypothèque conférée en garantie de sa dette (2).

Le projet adopté par la Chambre des députés excluait de la déduction « les dettes garanties par une inscription périmée » sans distinguer entre les dettes échues et celles non échues et sans tenir aucun compte du laps de temps plus ou moins considérable, qui s'est écoulé entre

(1) *Instruction*, 3058, p. 9.

(2) Solution du 12 mars 1902. *Instruction*, 3089, § 18.

l'époque de la péremption et celle de l'ouverture de la succession.

La commission du Sénat a modifié sur ces deux points le texte primitif. « Si la dette n'est pas échue, disait M. Cordelet dans son rapport (p. 58), la présomption est que le défaut de renouvellement de l'inscription provient d'une négligence du créancier, et même pour une dette échue, cette présomption peut être admise pendant un certain délai, que M. le Directeur Général fixait à trois mois, mais que la commission doit pouvoir porter à un an, en considération de ce que, dans ce cas, le débiteur n'est pas autorisé à détruire la présomption en rapportant une attestation du créancier.

Le gouvernement s'est rallié à l'avis de la commission du Sénat, en ce qui concerne les dettes non échues et a admis que la péremption de l'inscription ne ferait obstacle à la déduction de la dette que dans le cas où un certain délai se serait écoulé entre elle et l'ouverture de la succession ; ce délai a été fixé à trois mois seulement au lieu d'un an.

Des travaux préparatoires, il résulte que l'article 7-4° doit s'entendre dans ce sens :

1° Si la dette hypothécaire n'est pas échue lors de l'ouverture de la succession et que, de plus, son existence soit attestée par un créancier, elle devra être déduite, sans se préoccuper de la péremption de l'inscription (1).

2° Si la dette est échue et que l'inscription soit péri-

(1) *Traité alphabétique*, suppl. V° *Succession*, n° 287.

mée depuis plus de trois mois, la déduction ne peut avoir lieu en aucun cas et quelles que soient les justifications fournies. L'Administration écarte, dans ce cas, toute preuve tendant à établir que la dette n'était réellement pas éteinte ; il s'agit d'une présomption légale sur le fondement de laquelle la loi dénie l'action en justice (1).

3° Lorsque la dette est échue et que l'inscription est périmée depuis moins de trois mois au jour de l'ouverture de la succession, elle doit être déduite sur la production de l'attestation du créancier en certifiant l'existence.

La loi ne vise que la péremption de l'inscription et ne parle pas de la radiation ; celle-ci peut-elle constituer une présomption suffisante d'extinction de la dette pour empêcher sa déduction ? Nous le croyons, car si le législateur ne s'est pas occupé de la radiation de l'inscription, il a décidé qu'en cas de réduction, la partie restant inscrite serait seule déduite ; or en cas de radiation, l'inscription disparaît en entier et il semble qu'aucune déduction ne pourra être autorisée. Nous pensons même que l'héritier ne pourrait pas détruire la présomption d'extinction d'une dette hypothécaire résultant de la radiation de l'hypothèque et prouver l'existence de cette dette au moyen de l'attestation du créancier, même s'il s'agissait d'une dette non échue (2).

(1) *Instruction* 3058, p. 8 ; solution, 18 décembre 1902 ; *Instruction* 3102-2.

(2) *Contrà. Traité alphabétique*, suppl. V° *Succession* 290.

V. Dettes contractées à l'étranger.

Les titres et jugements passés à l'étranger n'ont aucune sanction civile en France tant qu'ils n'ont pas été rendus exécutoires, aussi le législateur a-t-il établi dans l'article 7-5° de notre loi que les dettes constatées par des titres ou jugements passés à l'étranger ne seraient pas déduites.

Mais si les titres souscrits à l'étranger ont obtenu l'exequatur d'un tribunal français, les dettes qu'ils constateront devront être déduites. « Lorsque des jugements prononcés à l'étranger, ont été rendus exécutoires en France, c'est qu'ils ont été l'objet d'une procédure spéciale devant les tribunaux français ; ils sont dès lors devenus jugements français, et ils ont acquitté des droits d'enregistrement. Il ne faut donc pas que les jugements ainsi rendus exécutoires en France, puissent par une interprétation trop étroite, être exclus du bénéfice de la déduction (1). »

Les explications de l'article 7-5°, s'appliquent à tous les actes authentiques passés et à tous les jugements rendus à l'étranger, sans qu'il y ait à distinguer s'ils concernent des Français ou des étrangers. Elles ne concernent nullement les actes sous seing privé passés à l'étranger. C'est du reste ce qui se dégage formellement du rapport de M. Cordelet, où l'on lit qu'en ce

(1) Explications de M. Darlan, séance de la Chambre du 16 mars 1895, *J. off.*, p. 2375.

qui concerne les titres sous seing privé, souscrits par des Français, il n'y a pas lieu de distinguer s'ils ont été passés en France ou à l'étranger.

La loi ne s'occupant que des titres passés ou des jugements rendus à l'étranger, l'exception ne peut être étendue aux actes intervenus dans les colonies qui font partie intégrante du territoire français (1). C'est du reste, ce qui résulte de l'article 7-5°, qui prévoit uniquement les cas où les actes dont il s'agit ont été rendus exécutoires en France, ce qui ne peut pas s'entendre des titres passés aux colonies.

Si les actes ont été passés dans des pays sur lesquels la France exerce son protectorat, les dettes qu'ils constateront, devront-elles être déduites? Nous ne le croyons pas, car ces pays placés, à certains égards, sous la dépendance de la France, doivent être considérés comme étrangers au point de vue fiscal (2). Mais s'il existait dans ces pays des tribunaux, dont les décisions sont de plein droit exécutoires en France, la dette qui en résulterait, devrait être déduite comme toute autre dette française. La même solution devrait être appliquée aux jugements rendus par les tribunaux consulaires français en Orient, qui sont exécutoires en France au simple vu de la légalisation de la signature du consul (3).

(1) Cass., 12 août 1857. S. 1858.1.77.

(2) Solution, 4 décembre 1891.

(3) Demolombe, t. I, n° 262. Aubry et Rau, t. III, p. 251 ; Pont. *Privilèges et hypothèques*, t. I, n° 583,

La loi exclut également du bénéfice de la déduction, les dettes hypothéquées sur des immeubles situés à l'étranger. Cette exclusion se justifie par cette circonstance qu'en vertu du principe de la territorialité de l'impôt, les immeubles possédés à l'étranger, soit par un étranger, même domicilié de fait en France, soit même par un Français, échappent à l'impôt de mutation en France, et que l'on ne saurait, par conséquent, prétendre que les dettes dont il s'agit viennent diminuer la valeur de l'actif héréditaire, soumis à cet impôt.

Mais cette exclusion ne frappe que les dettes garanties exclusivement par des immeubles étrangers. Si l'hypothèque porte également sur des biens français ou situés dans les colonies, la dette, dont le paiement pourrait être poursuivi sur cette sorte de biens au même titre que sur les immeubles étrangers, sera déductible intégralement, comme tout autre passif, quelle que soit l'importance des biens étrangers, par rapport aux biens français ou au montant de la dette.

Le projet de loi excluait du bénéfice de la déduction les dettes qui dépendent de successions d'étrangers. Il souleva de vives protestations à l'étranger et la Chambre de commerce Américaine à Paris, à laquelle se joignirent plus tard les autres Chambres de commerce étrangères, présenta à la commission du Sénat des observations que le rapport de M. Cordelet résume en ces termes : « Les Français, comme les étrangers, peuvent contracter des dettes résultant de titres passés à l'étranger. La crainte de fraude consistant à simuler des dettes contractées à l'étranger, est-elle justifiée ? Elle ne le serait

que s'il était vraisemblable, que, en prévision de leur décès, les contribuables français ou étrangers consentissent à se reconnaître débiteurs de dettes imaginaires et à signer des actes qui les engageraient réellement dans le cas où leurs prétendus créanciers auraient la mauvaise foi de prendre au sérieux leur rôle supposé. Il ne paraît pas nécessaire, pour combattre ce danger imaginaire, d'édicter des dispositions exceptionnelles, dont les effets seraient préjudiciables aussi bien aux Français qu'aux étrangers.

« La disposition, qui décide que les dettes qui grèvent les successions des étrangers ne seront pas déduites de l'actif pour le calcul de l'impôt, ne s'appliquera, en fait, qu'aux étrangers possédant des biens en France, ou ayant un domicile, au moins de fait en France, puisque c'est dans ce cas seulement que le règlement de leur succession pourra intéresser la loi française. Les étrangers frappés seront donc uniquement ceux qui sont, pour ainsi dire, en voie d'assimilation, ou tout au moins ceux qui vivent habituellement sur le sol français et font profiter la France des revenus, souvent considérables, qu'ils y dépensent. C'est là une catégorie d'étrangers qui a tous les droits à la sympathie de la loi française et à qui, jusqu'ici, cette sympathie n'avait jamais fait défaut. »

C'est pour répondre à cet appel dans une juste mesure que fut adoptée par la commission du Sénat, d'accord avec le gouvernement, la rédaction suivante, qui a trouvé place dans le tarif définitif : seront exclues :
« ... Les dettes, qui grèvent des successions d'étrangers

à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français ou envers des Sociétés et des Compagnies étrangères ayant une succursale en France. »

Les étrangers dont les successions s'ouvrent en France se divisent en deux catégories : 1^o les étrangers, qui n'ont en France ni domicile de fait, ni domicile de droit ; dans ce cas, les seules valeurs soumises en France à l'impôt des mutations par décès sont les immeubles situés en France, les valeurs mobilières françaises (titres de rente, actions, obligations) et les meubles corporels se trouvant en France ; 2^o les étrangers domiciliés en France, avec ou sans autorisation du gouvernement au moment du décès ; leurs biens sont passibles des droits de succession établis par les lois fiscales françaises, à l'exception des immeubles et des meubles qu'ils laissent à l'étranger.

Quant au passif de ces successions, on a voulu en distinguer deux catégories, un passif en quelque sorte français, ce sont les dettes qui ont été contractées en France, soit envers des Français, soit envers des établissements étrangers, mais ayant des succursales en France ; ces dettes seront déduites de la succession d'un étranger en France, mais à deux conditions qui sont cumulativement exigées (1), il faut : 1^o Que la dette ait été contractée en France, c'est-à-dire que le titre dont elle résulte, authentique ou sous seing privé, ait été dressé dans notre pays ; 2^o que la dette ait été contractée envers un Français ou envers une société ou

(1) *Traité alphabétique*, Suppl., v^o *Succession*, n^o 302.

compagnie étrangère ayant une succursale en France. En conséquence, les dettes contractées à l'étranger, en faveur d'étrangers ou garanties sur des immeubles situés en pays étrangers, forment un passif étranger qui doit s'imputer sur les biens étrangers et sur l'actif de la succession se trouvant en France. Et la règle serait la même si l'acte constitutif de l'engagement en faveur d'un étranger avait été dressé en France, ou s'il contenait une hypothèque sur des biens français ou si le paiement devait en être effectué en France. Enfin, il faudrait exclure du bénéfice de la déduction, la dette contractée à l'étranger auprès d'un Français (1).

§ VI. — Dettes prescrites.

Pour être susceptible d'être déduite, une dette doit exister au moment du décès du *de cuius* ; il était donc logique que le législateur refuse le bénéfice de la déduction à toute dette prescrite. Si, à l'époque du décès, le défunt peut invoquer la prescription libératoire contre son créancier, la déduction de la dette ne sera pas admise en vertu de l'article 7-6°.

Le prescription extinctive est en effet un mode de libération et, si l'hérédité ne doit plus rien par suite de l'extinction par prescription de l'obligation qui la grevait, on ne saurait avoir égard à une dette qui ne subsiste plus que comme obligation naturelle. Mais, pour que la déduction soit rejetée, il faut, bien entendu, que

(1) *Traité alphabétique*, Suppl., v° *Succession*, n°s 301 et 302.

la prescription soit acquise antérieurement à l'ouverture de la succession ; car si la prescription n'est accomplie qu'après cette date la déchéance ne se produit qu'à l'égard des héritiers pris en leur nom personnel et non comme représentants du débiteur.

L'exception prévue par l'article 7-6° s'applique non seulement au capital de la dette, mais encore aux intérêts et autres accessoires de la dette.

Cette dernière présomption légale d'extinction de la dette se trouve en opposition absolue avec les principes du droit civil, d'après lesquels la prescription n'opère jamais de plein droit et doit être opposée ; le délai seul de la prescription expiré n'éteint pas l'obligation *ipso jure*, le débiteur peut avoir des scrupules légitimes et sa libération sera subordonnée à la condition qu'il opposera effectivement la prescription à l'action du créancier (art. 2223 C. civ.). Mais si la dette n'est pas éteinte dans les rapports des parties entre elles par cela seul que la prescription est acquise au débiteur, et que ce dernier ne s'en prévaut pas en fait, il en est autrement pour l'application de la loi fiscale ; la dette est réputée éteinte à l'égard du Trésor afin d'éviter que l'héritier puisse, en demandant la déduction, s'exonérer partiellement des droits de succession, sauf à se soustraire à la réclamation ultérieure du créancier en lui opposant le moyen tiré de la prescription, attendu que la demande en déduction n'aurait pu être considérée comme une renonciation à la prescription acquise, au regard du créancier qui n'a pas été partie à la déclaration de succession.

Mais la présomption légale d'extinction de la dette

peut ici être renversée par la preuve contraire, malgré l'échéance du délai requis pour prescrire, la dette héréditaire sera déductible, s'il est justifié que la prescription a été interrompue.

L'interruption civile de la prescription peut résulter de divers actes juridiques limitativement déterminés par la loi. C'est ainsi que la prescription est interrompue par une citation en justice donnée même devant un juge incompétent (art. 2246 C. civ.), soit encore par une citation en conciliation devant le juge de paix lorsque celle-ci est suivie d'une assignation en justice donnée dans les délais de droit (art. 2245, C. civ.), soit encore par un commandement ou par une saisie.

La prescription peut également être interrompue par la reconnaissance expresse ou tacite du débiteur (art. 2248 C. civ.). Cette reconnaissance emporte, en effet, renonciation au bénéfice de la prescription commencée. Cette reconnaissance peut s'induire de certains faits, par exemple le paiement fait par le débiteur, qui est en voie de prescrire des intérêts de sa dette (1) ou d'une partie du capital à titre d'acompte; la demande qu'il fait d'un délai pour le paiement, l'offre et à plus forte raison la dation de sûretés réelles, telles que caution, gage, hypothèque (2).

Mais pour que la dette puisse être admise au bénéfice de la déduction, il faut que la renonciation à la prescription émane du défunt lui-même. En effet, si la

(1) Cass., 19 mai 1884 ; Sirey, 85.1.113.

(2) Cass., 28 janvier 1885, S. 1886.1.215.

renonciation est l'œuvre des héritiers et que la prescription soit déjà accomplie au moment du décès du débiteur, la dette leur devient personnelle et ne peut être déduite.

Enfin, bien que la loi du 25 février 1901 ne mentionne que l'interruption de prescription, il paraît certain qu'on pourra appuyer la demande en déduction de la dette sur le motif tiré de la suspension de la prescription ; il en sera ainsi lorsque la prescription n'aura pu s'accomplir avant le décès pour des causes tenant, soit à la qualité du créancier (mineurs émancipés ou non, femmes mariées, interdits, époux, héritiers bénéficiaires), soit à la modalité de la créance (condition suspensive, action en garantie, créance à terme non échue, etc.) ; articles 2251 et suivants du Code civil (1).

Il convient de remarquer, relativement à la prohibition de déduire les dettes pour lesquelles le délai de la prescription est accompli, qu'une difficulté est de nature à surgir au sujet des lettres de change, billets à ordre et autres effets négociables. On peut, en effet, se demander quelle est la prescription qui leur est applicable, est-ce celle de cinq ans ou la prescription trentenaire ?

Une distinction s'impose à cet égard. Si la lettre de change ou le billet à ordre ont été souscrits par des commerçants pour faits de commerce, les actions les concernant sont prescrites par cinq ans à partir du jour

(1) *Sic. Traité alphabétique*, supplément. Voir *Succession*, n° 307. Besson, *Réforme fiscale*, n° 157.

du protêt ou de la dernière poursuite juridique, s'il n'y a pas eu condamnation (art. 189 C. com.). S'il n'y a pas eu protêt, la prescription court néanmoins du lendemain de l'échéance, ou, si ce jour est férié, du surlendemain.

En conséquence, les héritiers ne pourront demander la déduction de dettes résultant de lettres de changes, ou de billets à ordre, remontant à plus de cinq ans, si le défunt était commerçant, ou s'il les a souscrits pour des opérations commerciales.

Quant aux billets à ordre qui ont une cause civile, ou qui sont irréguliers (c'est-à-dire qui ne contiennent pas les mentions exigées par l'article 188 du Code de commerce, notamment si le billet n'indique pas la valeur fournie ou la date de sa souscription ou a un autre objet qu'une somme d'argent (1), la seule prescription applicable est celle de 30 ans, par suite ce sont ceux d'entre eux seulement dont l'échéance remonte à plus de 30 ans qui doivent être rejetés comme non déductibles par application de l'article 7 de la loi du 25 février 1901.

*Appendice à l'étude des règles refusant la déduction
du passif. Législation comparée.*

En vue de déjouer la fraude, la législation française a pris certaines précautions écrites dans l'article 7 de la loi du 25 février 1901. Le législateur français s'est ins-

(1) MM. Lyon-Caen et Renault, *Traité de droit commercial*, IV, n° 531.

piré à cet égard des indications qu'il a puisées notamment dans les législations belge et italienne.

I. — *Législation belge.* — La loi belge ne permet pas la distraction des dettes hypothécaires dont l'inscription est périmée depuis un an ou radiée à l'ouverture de la succession ; des dettes acquittées, si la quittance ne porte pas une date postérieure au décès. Elle refuse également d'admettre au passif composant la succession et susceptible d'être déduit : 1^o les intérêts dus des dettes hypothécaires au delà de trois ans ; ceux des dettes non hypothécaires ; les loyers et fermages, au delà de deux années et les dettes concernant la dépense domestique, au delà de l'année échue et de l'année courante ; 2^o les termes échus, depuis plus d'un an avant le décès, des dettes remboursables par annuités ; 3^o les dettes reconnues par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou légataires, si elles ne sont constatées par actes enregistrés trois mois au moins avant son décès (art. 11 L. du 17 décembre 1851).

Elle considère comme un legs pour la liquidation de l'impôt, toute dette uniquement reconnue par testament (art. 12).

II. — Quant à la législation italienne, elle refuse le bénéfice de la déduction aux dettes résultant de lettres de change ou de billets à ordre qui ne sont mentionnés ni dans les livres de commerce du débiteur, ni dans ceux du créancier.

Aux termes de l'article 54 de la loi du 13 septembre 1874, lorsqu'une succession comprend des immeubles situés à l'étranger, la déduction ne peut être admise

pour les dettes qui grèvent spécialement ces derniers immeubles ; elle est, au contraire, autorisée pour les dettes grevant les immeubles situés dans le royaume. Si les dettes ne grèvent pas spécialement les immeubles situés dans le royaume mais ces immeubles et ceux à l'étranger, la déduction se fait proportionnellement à la valeur de ces deux genres d'immeubles.

CHAPITRE VI

DU QUANTUM DE LA DÉDUCTION

Le patrimoine du débiteur est le gage du créancier, qui peut comme il l'entend poursuivre le recouvrement de sa créance sur tel ou tel bien qu'il jugera convenable. Par suite, la dette du défunt grevant tous les biens héréditaires doit être déduite de l'ensemble de la succession sans tenir aucun compte des biens qui ont pu être affectés primitivement à sa garantie. Mais quelle sera l'étendue de sa déduction, c'est-à-dire dans quelle proportion l'obligation sera-t-elle définitivement supportée par la succession ?

C'est là une question de contribution aux dettes, puisqu'il s'agit de rechercher de quelle manière l'obligation doit être répartie entre les différents débiteurs.

Nous avons déjà vu qu'en matière d'obligation solidaire la distraction ne peut porter que sur la fraction qui doit être supportée par le défunt, tout le surplus n'étant dû par ce dernier qu'à titre de caution solidaire et ne devant par suite entrer en ligne de compte pour la défalcation.

Mais cependant s'il était démontré que la dette ne

concernait que l'un des obligés solidaires et que le défunt était seul intéressé, ou ne l'était nullement, dans la dette contractée solidairement avec d'autres débiteurs, nous croyons qu'il y aurait lieu d'admettre la déduction de l'intégralité de la dette ou de l'écarter complètement. L'article 1213 du Code civil n'établit en effet qu'une présomption, n'excluant pas un recours entre les débiteurs solidaires s'il est prouvé que la dette est personnelle à l'un d'eux (1).

La même solution devra être admise pour le débiteur tenu avec d'autres personnes d'une obligation indivisible ; la déduction devra être restreinte à la part qui lui est personnelle, car si, envers le créancier, chacun des co-débiteurs est obligé pour le tout, il n'est tenu envers ses co-débiteurs que pour sa part (Code civil, articles 1224 et 1225).

Lorsqu'il s'agira de dettes sociales, il n'y aura lieu de déduire de l'actif héréditaire que la part incombant au *de cuius* dans le passif social. La proportion dans laquelle chacun des associés doit contribuer au paiement des dettes étant généralement fixée dans l'acte de société, il sera facile de déterminer la part du passif due par l'associé décédé. Dans le silence de l'acte de société à cet égard, la part du *de cuius* dans le passif sera proportionnelle à sa part dans l'actif.

Comment devra-t-on répartir entre le *de cuius* et son conjoint survivant le passif de l'association conjugale ? Quelle part lui incombant personnellement devra être

(1) Cassat. 23 juillet 1889. D. P. 91-1-342.

déduite de sa succession ? Pour répondre à cette question délicate, il nous faut envisager chacun des régimes matrimoniaux, car les solutions varient suivant chacun de ces régimes.

§ I. — Communauté légale.

Lorsque le défunt était au jour de l'ouverture de la succession marié sous le régime de la communauté légale ou conventionnelle la détermination de la valeur imposable de ses biens nécessite la liquidation préliminaire de cette communauté.

La première difficulté qui se présente lorsqu'il s'agit d'établir une déclaration de succession comportant la liquidation d'une communauté soit légale, soit conventionnelle, l'actif une fois énuméré, évalué et totalisé, c'est de savoir, s'il faut, d'abord, en déduire le passif et imputer les reprises des époux sur le reliquat, ou procéder inversement. Si la communauté a été prospère, quelque méthode que l'on suive, le résultat sera toujours exact ; mais, si le contraire est arrivé, il n'est pas indifférent de se décider dans un sens ou dans l'autre. Si l'on ne veut pas s'exposer à des réclamations toujours désagréables et à payer des droits qui ne sont pas légitimement dus, il ne faut pas s'écarter des règles tracées par le législateur.

La méthode à suivre, comme il ne s'agit pas de réaliser un partage effectif selon les convenances des parties, mais seulement une liquidation théorique, afin de dégager ce qui appartient au *de cujus*, est celle qui

consiste à rechercher avant tout s'il y a quelque chose à partager. Cette opération terminée, la communauté se divise entre les époux par moitié ; puis, le total du passif arrêté, la contribution de chacun d'eux se règle d'après la proportion adoptée pour le partage de l'actif sans que la stipulation de partage inégal puisse priver la femme du bénéfice que lui accorde l'article 1483. La part du passif incombant au *de cujus* est enfin ajoutée à ses dettes personnelles comme sa part d'actifs et ajoutée à ses biens propres et le tout est déduit de l'ensemble de sa succession.

Pour se rendre compte de l'importance de la question, il n'est pas sans intérêt de rappeler brièvement les principes applicables à la contribution et à l'obligation aux dettes des époux communs en biens.

Tout d'abord on ne peut pas assimiler à des dettes de communauté proprement dites celles qui ne sont tombées dans la communauté qu'à la charge d'une récompense contre l'époux du chef duquel elles proviennent ; ces dettes doivent être supportées personnellement par l'époux débiteur et il ne peut être question d'y faire contribuer l'autre (1).

Ainsi la femme était propriétaire lors du mariage d'un immeuble dont le prix était encore dû au vendeur ; la dette du prix est tombée dans la communauté sauf récompense contre la femme (art. 1409-1). Si cette dette n'est pas encore payée lors de la dissolution de la com-

(1) *Traité alphabétique*, supplément, v. *Successions*, n° 346. *Pandectes françaises*, v. *Mutations* n° 1065.

munauté, le mari ne devra y contribuer pour aucune portion (1). En conséquence, des dettes de cette nature ne peuvent être déduites que de la succession de l'époux débiteur ; dans l'espèce, en cas de décès de la femme, la dette sera déduite en entier de sa succession ; s'il s'agit, au contraire, de la succession du mari, aucune déduction ne pourra être admise de ce chef.

Cette réserve faite, lorsque la femme accepte la communauté, le passif commun se répartit, en principe, par moitié entre les époux, sous la faculté, pour la femme, de limiter sa part contributive au seul émolument qu'elle retire de la communauté, s'il a été dressé un bon et fidèle inventaire dans les trois mois de la dissolution de la communauté. Par suite, au décès de l'un d'eux, la moitié de chaque dette commune doit être admise à déduction sans qu'il y ait à distinguer entre la succession du mari et celle de la femme. Ainsi il a été décidé que, si la femme survivante n'a pas dressé inventaire des biens de communauté, la déduction à opérer pour la liquidation des droits de mutation par décès exigibles sur la succession du mari doit être limitée à la moitié du passif commun. Et il en est ainsi, alors même que la femme, appelée à la succession du mari en qualité de légataire universelle, et tenue en toute hypothèse de l'intégralité des dettes de la communauté, n'aurait eu aucun intérêt à revendiquer ce

(1) Baudry-Lacantinerie. *Précis droit civil*, t. III, 7^e édition, n° 234 ; Aubry et Rau, V, p. 443.

bénéfice d'émolument, ni, par suite, à faire inventaire (1).

L'article 1409-1^o réserve aux époux ou à leurs héritiers la faculté de répartir entre eux le passif d'une façon inégale, ou bien même de charger l'un d'eux d'acquitter certaines dettes ou toutes les dettes communes. Mais c'est là une convention de partage qui peut avoir lieu entre co-partageants et qui est inopposable aux tiers (2). La déduction du passif sur la part de chaque ayant droit devrait être opérée, dans cette hypothèse, suivant les règles ordinaires et sans tenir compte des attributions de ce partage (3).

S'il s'agit de dettes contractées par le mari seul comme administrateur pour le compte de l'association conjugale, il est admis par la jurisprudence et la doctrine que la femme est tenue de ces dettes, sans pouvoir opposer le défaut de date certaine avant la dissolution du mariage; elle contribuera, par suite, pour moitié au paiement de ces dettes, qui, à raison de leur date apparente, semblent avoir été contractées au cours de la communauté (4). L'Administration n'exige pas, non plus, dans cette hypothèse que le titre de la dette ait date certaine et celle-ci pourra être déduite de la

(1) Bastiné. *Droit fiscal Belge*, 2^e édit. t. II, n^o 199, p. 221 et note; solution du 16 septembre 1902, Instruction 3099, § 8.

(2) Guillouard. *Contrat de mariage*, t. III, n^o 1417.

(3) *Traité alphabétique*. Supp. V. Successions, n^o 365.

(4) Guillouard. *Contrat de mariage*, t. III, n^o 1404. Baudry-Lacantinerie, Lecourtois et Surville, t. II, n^o 1183.

succession de la femme, pour le paiement des droits de mutation par décès à concurrence de la part contributive de cette dernière (1).

La liquidation du patrimoine commun donne lieu au règlement des reprises et des récompenses ; quel sera leur effet au point de vue du passif à déduire ?

Les reprises du mari ne peuvent être prélevées que sur les biens communs ; en cas d'insuffisance, elles tombent en non valeur ; la femme n'en est pas débitrice personnelle alors même qu'elle n'aurait pas fait inventaire et aucune déduction n'est possible de chef sur ses biens propres.

Quant aux reprises de la femme elles sont aussi, jusqu'à concurrence de la valeur des biens de la communauté, une dette commune ne devant être recouvrée que sur les biens communs ; mais, si ces biens sont insuffisants pour couvrir les reprises de la femme, le mari devient débiteur personnel du surplus de ces reprises (art. 1436 et 1472). Sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII, cet excédent constituait une charge non déductible de la succession du mari, mais, depuis la loi du 25 février 1901, en cas d'insuffisance de la communauté, l'excédent des reprises de la femme est un passif ordinaire, déductible de la succession du mari, pourvu qu'il en soit justifié conformément aux règles de l'article 3. Toutefois la pratique administrative se montre, à cet égard, assez large dans l'interprétation de cet article.

(1) Instruction 3058, p. 4 Solution du 28 mars 1902. Instruction 3089 § 16.

Sous l'empire de la loi de frimaire, la justification des reprises à prélever sur les valeurs communes nécessitait l'emploi d'un mode de preuve compatible avec la procédure écrite (résultant par exemple d'un inventaire d'un partage ou d'une liquidation, mêmes postérieurs au décès). Pour l'application de la loi nouvelle, on admettra à la déduction, sur les biens propres du mari, la portion des reprises qui n'a pu s'exercer sur la masse commune sans exiger qu'un acte de liquidation soit intervenu entre les parties. Il suffit que les reprises mentionnées dans la déclaration soient établies par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt quelle qu'en soit la nature (1). La déduction des reprises de la femme de la succession du mari est admissible même au cas où la femme est sa légataire, ou hérite à défaut de parents, ou recueille une part en usufruit *ab intestat*, car l'article 7-2° de la loi de 1901 ne prohibe que la déduction des dettes *consenties* au profit des héritiers ou légataires.

La même déduction doit être autorisée pour les reprises de la femme dotale ou séparée de biens, lorsque ces reprises n'existent pas en nature au jour du décès du mari.

Nous avons supposé jusqu'ici que la femme exerçait ses reprises en valeur; mais, si ces reprises consistent en corps certains et se retrouvent en nature, la femme les reprend purement et simplement et il n'y a pas lieu d'opérer une déduction correspondante sur la succession du mari.

(1) *Instruction* 3067, § 7-1.

Les époux peuvent se devoir des récompenses l'un envers l'autre, et il arrive souvent que l'époux débiteur, compensation faite jusqu'à due concurrence de sa part dans la communauté, reste tenu d'un excédent non couvert par ses droits dans l'actif commun. En pareille hypothèse, cet excédent constitue une dette personnelle de l'époux tenu à la récompense ou de ses héritiers envers le conjoint survivant et le montant de cette dette pourra être déduit de sa succession (1).

Revenant à l'examen du passif commun, demandons-nous comment il se répartira entre les époux quand la communauté sera infructueuse. Envisageons d'abord l'hypothèse où la femme a accepté la communauté.

Si le passif commun résulte d'engagements conjoints et sans solidarité, il est à la charge de chacun des époux pour moitié, pourvu, bien entendu, que la femme n'ait pas fait inventaire dans les trois mois du décès de son conjoint. Dans cette situation, la femme comme le mari sont tenus chacun de leur dette même *ultra vires* (2).

La part de chacun dans l'actif commun étant insuffisante, le surplus se déduit du montant des biens propres.

Mais, si les biens propres de l'un ou de l'autre sont aussi incapables d'acquitter le complément ou la totalité de sa part de dette, il faut, pour dénouer la situation, faire appel au principe établi par l'article 1484. Aux termes de cet article, les dettes de communauté sont

(1) *Traité alphabétique. Supplément. V. Successions*, n° 172.

(2) Aubry et Rau, t. V, p. 441 ; Solution du 22 janvier 1902, *Instruction* 3080, § 18.

avant tout, dettes du mari, qui reste, malgré l'acceptation de la communauté par la femme, obligé au paiement intégral, non seulement des dettes contractées par lui, mais aussi de celles contractées par l'épouse avec son autorisation ou celle de justice dans les termes de l'article 1427 (1).

D'où il suit que, si la femme ne peut suffire à payer sa part avec ses biens propres, le mari sera tenu d'acquitter, outre sa part, le surplus ; mais si, au contraire, c'est le mari qui ne peut se libérer avec ses biens propres, sa femme ne sera pas obligée de payer ce qui manquera.

Toutefois, si, dans cette hypothèse, la communauté est grevée, outre les dettes dues à des tiers, de reprises à prélever par les époux, et qu'elle soit insuffisante pour payer à la fois les unes et les autres, il ne serait pas juridique, au point de vue de l'application de l'impôt, d'imputer d'abord les dettes envers les tiers sur l'actif, de manière à ne prélever les reprises que sur le reliquat, et il serait tout aussi irrégulier de répartir l'actif proportionnellement entre les dettes et les reprises. Conformément à la règle tracée par un arrêt de la cour de Besançon du 17 janvier 1883 (2), on doit en premier lieu effectuer le prélèvement des reprises et par là même déterminer le chiffre de l'émolument de chacun des époux, après quoi chacun d'eux se trouve

(1) Aubry et Rau, p. 433 et 434 ; Baudry-Lacantinerie. *Le Courtois et Surville. Contrat de mar.*, t. II, n° 1195 et suiv. ; Guillouard, t. III, nos 1377 et suiv.

(2) Sirey 1884.2.45.

tenu de payer la moitié des dettes, sauf à la femme à invoquer, si elle a fait inventaire, la limitation de sa part contributive à son bénéfice d'émolument, c'est-à-dire à une part de passif égale à la valeur de la moitié du reliquat de communauté, augmentée, s'il y a lieu, du prélèvement qu'elle a opéré à titre de préciput, mais non des biens qui lui sont attribués en paiement de ses reprises, lesquelles ne constituent point pour elle un émolument et dont elle touche le montant uniquement à titre de restitution de propres (1).

L'application de ces principes nous amène naturellement à constater que les héritiers du mari peuvent demander la déduction des dettes qui incombent personnellement à leur auteur et de celles qui n'ont pu être acquittées avec les biens propres de la femme. Par contre les héritiers de la femme ne peuvent demander la déduction de rien au-delà de sa moitié.

Si la femme ou ses héritiers ont fait inventaire, l'on ne devra déduire de l'actif de sa succession que la part des dettes communes égales à son émolument sans se préoccuper si les biens du mari suffiront à payer le surplus. L'on devra, dans ce dernier cas, déduire de la succession du mari toutes les dettes de la communauté moins l'émolument de la femme (Instr. 3058, p. 6).

Il faut toutefois combiner ces règles avec la jurisprudence de la Cour de cassation, qui décide que, pour ses

(1) Guillouard *Contrat de mariage*, t. III, n° 1396; Baudry-Lacantinerie, Lecourtois et Surville, t. II, n° 1220; Solution du 15 déc. 1902, *Instruction* 3102, § 3.

reprises, la femme n'est qu'une créancière comme une autre, et qu'elle vient en concurrence avec les autres créanciers de la communauté sauf à faire valoir son hypothèque légale sur les immeubles (1). Par suite, et sous réserve de cette hypothèque légale, les créanciers de la communauté qui se présentent avant que la femme ait exercé ses prélèvements viendront avec elle au marc le franc (2). Cette règle est de nature à influencer sur la liquidation régulière des droits des époux, attendu qu'une partie des reprises de la femme, au lieu d'être prélevée sur les biens communs, sera convertie en une créance personnelle sur le mari; et, au cas de décès de celui-ci, cette créance ne pourra être déduite de sa succession que moyennant les justifications prescrites par la loi du 25 février 1901. En cas de décès de la femme, ses héritiers pourraient être admis à y renoncer en établissant l'insolvabilité du mari.

Lorsque la femme s'est engagée solidairement elle peut être poursuivie pour le tout, tant sur les biens de la communauté que sur ses biens personnels. Ce droit de poursuite constitue son obligation, mais, à l'égard du mari, sa situation est la même que pour les autres dettes; elle n'est tenue que pour moitié ou à concurrence de son émolument. C'est là la limite de sa contribution. Si elle remplit volontairement ou forcément son obligation au-delà de sa contribution, son action en indemnité contre son mari en sa qualité de simple caution est

(1) Dalloz. *Suppl. au Rép. V. Contrat de mariage*, n° 851.

(2) Baudry-Lacantinerie, Lecourtois et Surville, n° 1220 ; Guillouard, n° 1396.

ouverte. Qu'y aura-t-il lieu de faire lorsque, en présence d'une communauté qui n'a pas prospéré, soit la femme soit le mari sera dans l'impossibilité de pourvoir à sa contribution avec ses biens personnels, quelle influence cette situation exercera-t-elle sur la liquidation de la taxe successorale? Qu'il s'agisse de la succession du mari ou de celle de la femme, si ni l'un ni l'autre ne possèdent des biens suffisants pour remplir leurs engagements, il ne peut y avoir de difficulté et leurs successions seront négatives.

Mais supposons le cas où la femme, étant décédée, possédait assez de biens propres pour satisfaire à son obligation solidaire, alors que le mari survivant est sans fortune ou que ses biens sont insuffisants pour faire face à sa part contributive. La dette retombera nécessairement à la charge de la succession de la femme et devra être déduite en entier de l'estimation de ses biens. Mais pour cela il faudra faire figurer dans la déclaration de la succession de la *de cuius* les biens personnels du conjoint survivant, pour prouver qu'il ne peut satisfaire entièrement ou pour partie à sa contribution au passif.

Comment devra-t-on liquider dans les mêmes circonstances la succession du mari ?

Ses biens sont-ils d'une valeur inférieure à sa contribution ? sa succession sera négative, et ne pourra donner lieu à aucune perception. Mais s'il est capable de satisfaire à son obligation, il importe de déterminer jusqu'où doit aller sa contribution.

S'il est démontré que la femme survivante, ne possédait

rien, il devra supporter tout le poids de la dette et son actif sera diminué de toute l'importance de celle-ci. Est-il reconnu, au contraire, que la femme possédait quelques biens, la déclaration devra en contenir le détail afin de déterminer quelle quotité de sa part contributive devra être ajoutée à la contribution personnelle du mari et l'ensemble sera déduit de l'actif de la succession.

Mais, s'il n'y a pas lieu de se préoccuper, au moment où la déclaration de succession est déposée, de rechercher si l'époux survivant, alors incapable de satisfaire à sa contribution, est susceptible de revenir à meilleure fortune, il ne faut pas conclure que l'Administration est obligée de renoncer définitivement aux droits ainsi supprimés et qu'elle se trouve désarmée si le fait vient à se produire.

Toutes les fois, en effet, qu'en raison d'un événement quelconque, cet époux deviendra capable de remplir son obligation dans la mesure de sa contribution et que l'action en indemnité instituée soit par l'article 1431, soit par l'article 1434, pourra s'exercer efficacement, les biens de son conjoint qui couvraient tout ou partie de sa dette rentreront, libres de tout passif, dans son hérité et deviendront passibles des droits de mutation par décès dans les six mois de l'événement. L'action de l'Administration ne se prescrit alors que par dix ans à compter du jour où l'événement est parvenu régulièrement à sa connaissance (1).

(1) *Dictionnaire de l'Enregistrement. V^o Succession*, n^o 1417 ; Versailles, 29 décembre 1895 ; *Réper. périodique*, art. 9232.

Il est évident que toutes les règles que nous venons de rappeler ne pourront s'appliquer qu'autant que les parties n'auront pas établi leurs droits respectifs dans un partage antérieur à la déclaration de succession, c'est cet acte fait à pareille époque qui devra servir de base à la liquidation de l'impôt, l'article 1476 concède en effet au partage des effets de communauté les mêmes effets que l'article 833 attribue au partage de la succession. C'est du reste ce qu'a décidé la Cour de Cassation dans son arrêt du 16 juillet 1823. « Attendu, porte cet arrêt, que suivant l'article 883, combiné avec l'article 1476 du Code civil l'effet du partage entre héritiers ou entre époux communs en biens, est de faire considérer chaque copartageant comme propriétaire *ab initio* des biens qui lui sont dévolus par le partage ; qu'aucune disposition des lois sur l'enregistrement n'exempte de l'application de ce principe la perception des droits auxquels l'ouverture des successions ou la dissolution des communautés entre époux donne lieu (1)... » Cette jurisprudence a été officiellement reconnue par la Régie dans son instruction du 20 août 1863, n° 2366, § 2.

Mais le partage postérieur à la déclaration de succession aura-t-il quelque influence sur les droits perçus ? Il était admis avant la promulgation de la loi du 25 février 1901, lorsque les droits payés se trouvaient supérieurs à ceux qui auraient été exigibles, si le partage avait été fait antérieurement, que l'excès de perception ne pou-

(1) Garnier. *R. g. V° Successions*, n° 1326.

vait être restitué en vertu de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII (1). Mais l'Administration avait le droit de réclamer un supplément de perception lorsque les droits se trouvaient inférieurs à ceux qui lui auraient été dus à raison d'un partage antérieur (2).

La loi du 25 février 1901 a modifié cet état de choses ; tout en maintenant le droit de l'Administration, elle a amélioré la situation des parties et a fait disparaître cette inégalité choquante qui existait entre les droits du Trésor et ceux des parties. Désormais les parties pourront se pourvoir en restitution du trop perçu si un partage postérieur à la déclaration vient démontrer qu'il y a eu excès de perception à la condition d'en faire la demande dans les deux ans du partage.

Cette nouvelle disposition introduite par la loi de 1901 ne peut être qu'approuvée, car le droit de mutation par décès ne doit en effet atteindre que les sommes dont l'héritier s'enrichit réellement.

Lorsque la femme aura renoncé à la communauté elle se trouvera dégagée à l'égard des créanciers de toutes les dettes de la communauté auxquelles elle n'est pas personnellement tenue, et, à l'égard du mari, de contribuer à toute espèce de dettes communes autres que celles à raison desquelles elle devrait récompense à la communauté, si elle l'avait acceptée. Par suite, si après

(1) Cassat. 1^{er} décembre 1835 ; 11 mars 1851. Garnier. R. g. V^o *Successions*, n^o 1346.

(2) Cassat. 5 mars 1885 ; R. P. art. 2128 ; 19 juil. 1887 R. P. 6918. Seine, 28 juillet 1899. R. Eng. 2458.

le décès de la femme, ses héritiers ont renoncé à la communauté, on ne comprendra aucune portion des dettes communes dans le passif de sa succession. Au contraire, si la renonciation de la femme intervenait après la mort du mari, tout le passif commun pourrait être déduit de l'actif successoral de ce dernier. En conséquence, la femme se trouvera dégagée de toute contribution, mais, quand elle se sera engagée personnellement ou solidairement pour les affaires de la communauté ou du mari, son obligation subsistera et les solutions que nous avons indiquées plus haut seront paplicables.

§ II. — Conventions modifiant le régime de la communauté légale.

Nous n'avons rien à ajouter ici en ce qui concerne la répartition du passif commun ; l'obligation et la contribution sont réglées de la même façon que sous le régime de la communauté légale. Mais il est bien entendu qu'il faut tenir compte pour chacune des conventions qui modifient ce régime des règles édictées par le Code civil pour l'établissement du passif incombant à chaque époux.

§ III. — Séparation de biens.

La séparation de biens entre époux peut s'établir de plusieurs manières qui ont chacune leur caractère distinctif ; elle peut être contractuelle, judiciaire sur une demande

principale ou enfin consécutive à une séparation de corps. La femme séparée de biens conserve la propriété et l'administration de ses biens ; elle perçoit ses revenus à titre de propriétaire, mais elle demeure sous l'autorité du mari ; elle ne peut hypothéquer ou aliéner ses immeubles sans son autorisation ou celle de justice (1), ni ses meubles toutes les fois que la vente des meubles ne constitue pas un acte d'administration. Elle contribue aux charges du ménage dans la proportion fixée au contrat et, à défaut de convention à cet égard, pour un tiers, (art. 1537 et 1575 C. civ.).

Si la séparation de biens est consécutive à une séparation de corps, la femme gère sa fortune comme elle l'entend ; elle n'a plus besoin de l'autorisation du mari ni de celle de justice pour vendre, ou hypothéquer ses biens, la vie commune cesse et, par suite, elle n'a plus à contribuer aux charges du ménage ni aux dettes qui pourraient en être la conséquence : toutes celles qu'elle pourra contracter désormais restent à sa charge personnelle sans recours. Il est évident que, dans une pareille situation, la répartition du passif ne peut présenter aucune difficulté au point de vue fiscal, puisqu'il n'existe aucune société entre les époux et que chacun d'eux agit séparément et pour son compte personnel.

Nous savons que, dans le cas de séparation de biens contractuelle, la femme doit contribuer aux besoins du

(1) Baudry-Lacantinerie, Lecourtois et Surville, III, n° 1498 ; Guillouard, t. III, n° 1203.

ménage dans la proportion fixée au contrat ou, à défaut de convention, pour un tiers ; comme elle a le droit de percevoir ses revenus à titre de propriétaire, sa contribution doit être versée directement par elle au mari, chef du ménage. Par suite le mari, à moins d'engagement personnel de la femme, est seul responsable vis-à-vis des tiers des dettes contractées pour le besoin de la famille (1). Mais le mari est encore garant des sommes reçues par l'épouse en sa présence et de son consentement, à titre de prêt, avec ou sans constitution d'hypothèque, à moins qu'il ne prouve que ces sommes ont été employées dans l'intérêt exclusif de celle-ci. De plein droit, elles doivent donc être mises à sa charge même s'il prouvait qu'elles ont été employées dans l'intérêt du ménage. Comment, dans ce dernier cas, doit se faire la répartition de pareilles dettes ? Nous croyons qu'il y a lieu d'appliquer ici la manière d'opérer, que nous avons adoptée sous le régime de communauté aux dettes contractées solidairement par les époux.

Au surplus, l'article 1431 du Code civil, d'après lequel la femme, qui s'est engagée solidairement avec son mari, est réputée, à l'égard de celui-ci, ne s'être obligée que comme caution, est applicable quel que soit le régime matrimonial adopté et même si les époux sont mariés sous le régime de la séparation de biens, et, en vertu de cet article, la femme est alors présumée avoir contracté

(1) Baudry-Lacantinerie, Lecourtois et Surville, *op cit.*, 1489. Guillouard, t. III, n° 1222.

non dans son intérêt personnel, mais dans celui du ménage ou du mari.

Il faut en conclure que doivent être déduites pour la totalité de la succession du mari séparé de biens, comme incombant exclusivement à ce dernier, les dettes contractées solidairement par les deux époux au cours de leur union, à moins qu'il ne soit établi que les deniers empruntés auraient été employés dans l'intérêt commun de l'un et de l'autre époux (1).

Une troisième hypothèse nous reste à envisager, celle de la séparation judiciaire principale. Cette séparation s'établit au cours du mariage pour conjurer le péril auquel la dot de la femme est exposée entre les mains du mari. La contribution de la femme aux charges du ménage est alors fixée par le jugement qui prononce la séparation et qui peut lui faire supporter tout le fardeau de ces charges, s'il ne reste rien au mari.

C'est la décision du tribunal qui doit, dans ce cas, servir de règle pour établir la contribution de la femme aux dettes qu'elle aura contractées pour remplir cette obligation. Mais ici, comme l'engagement personnel de la femme se présume toujours, car le régime établi suppose en fait la ruine du mari, il y aura lieu de déduire de sa succession la totalité de ses dettes sans se préoccuper de leur origine (2).

(1) Solution du 11 déc. 1902. *Instruction* 3102, § 1.

(2) Baudry-Lacantinerie, *op. cit.*, 1491.

§ IV. — Régime dotal.

Le régime dotal est celui par lequel la loi, autorisant l'épouse à stipuler une protection exceptionnelle contre l'influence du mari ou contre sa propre faiblesse, institue une incapacité personnelle spéciale ou relative de celle-ci : spéciale, parce qu'elle comporte des exceptions quoiqu'elle soit personnelle ; relative, parce qu'elle n'existe qu'à l'égard de certains biens. De sa nature, il exclut toute idée de société.

Avant d'examiner quelles dettes peuvent être déduites de la succession de la femme dotale, il faut rechercher sur quel principe il faut se guider soit pour établir, soit pour contrôler le passif à sa charge.

Les biens dotaux étant inaliénables les hypothèques dont ils peuvent être grevés au cours du mariage par la femme ou par le mari et même par l'un et l'autre sont nulles comme les aliénations, à moins de stipulation contraire dans le contrat de mariage ; aussi nous estimons que le receveur pourra se refuser à déduire une dette quelconque sur les biens dotaux, s'il n'a pas pu s'assurer au préalable de ce que le contrat autorise : ce qu'il n'autorise pas est expressément interdit, car ici il ne faut pas oublier la règle d'interprétation restrictive établie par la loi et maintenue par la jurisprudence.

Le receveur devra également examiner chacun des titres invoqués contre la succession de la femme, non seulement au point de vue de la date et de la cause dans le sens de l'article 1131 du Code civil, mais aussi

au point de vue de l'origine ou des motifs qui ont décidé l'emprunt ; car, si les dettes peuvent être déduites des biens paraphernaux, elles ne peuvent l'être des biens dotaux que dans des cas exceptionnels et seulement sur certains biens dotaux. C'est ainsi que la dette contractée par la femme avant le mariage ne peut être poursuivie que sur les biens qu'elle s'est elle-même constitués et jamais sur ceux qui lui ont été constitués par un tiers. De même encore, si le capital d'une dette à la charge spéciale d'un immeuble dotal dépasse le revenu capitalisé de cet immeuble, il n'est pas loisible d'imputer l'excédent sur un autre immeuble dotal ayant une origine différente ; car, si les dettes qui grèvent un immeuble dotal peuvent aller jusqu'à absorber toute sa valeur imposable, ils ne peuvent avoir pour effet d'atteindre les autres biens de même nature, mais provenant d'une autre source. Ceux-ci, par la seule énergie du principe de l'inaliénabilité, sont à l'abri des poursuites des créanciers qui leur sont étrangers ; mais cet excédent pourra être déduit des paraphernaux s'il y en a.

Il n'y a pas lieu de s'occuper des dettes personnelles du mari sous ce régime ; elles appartiennent naturellement au passif déductible de ses biens.

Si les dettes ont été contractées par la femme dans l'intérêt exclusif du mari ou de la famille, comme cela peut se produire pour les causes prévues par les articles 1555, 1556 et 1558 du Code civil et pour lesquelles la justice peut autoriser l'aliénation ou l'emprunt, ces dettes devront être déduites de la succession de la femme

suivant les mêmes règles prévues pour les dettes solidaires sous le régime de communauté.

Ajoutons enfin que les reprises de la femme dotale ou séparée de biens pourraient être régulièrement déduites de la succession du mari, lorsque ces reprises n'existent pas en nature au jour du décès de ce dernier (1).

(1) *Traité alphabétique. Suppl.*, v^o Succession, n^o 171.

CONCLUSION

Nous avons terminé l'étude de la loi du 25 février 1901 en ce qu'elle concerne le régime fiscal des successions et plus particulièrement de ses dispositions relatives à la déduction du passif héréditaire. Arrivé au terme de notre travail, nous devons nous demander si cette loi est bien conforme aux règles de la justice et si la charge de cet impôt est répartie entre tous les citoyens proportionnellement à leurs facultés.

Le législateur de 1901 a opéré une réforme qui était réclamée en France depuis plus d'un quart de siècle et était depuis longtemps réalisée dans tous les pays étrangers à peu près sans exception. Le principe de la non déduction du passif, vieux de cent années de date, n'était plus en harmonie avec les transformations politiques et sociales. Il faut savoir gré au législateur et le louer d'avoir fait cesser l'iniquité consacrée par la loi de frimaire an VII, en n'admettant pas la déduction du passif héréditaire pour la liquidation des droits dus au Trésor, lors d'une déclaration de succession.

Mais les diverses modifications qu'il a apportées à notre loi fondamentale de l'enregistrement, en voulant en rectifier les erreurs et mettre un terme aux abus qu'elle protégeait ne semblent pas toujours heureuses.

Cette loi renferme de nombreuses obscurités et il arri-

vera souvent, par exemple, qu'un notaire, un homme d'affaires, ou un redevable sera fort embarrassé, dans bien des cas, de résoudre la question de savoir s'il y a lieu de déclarer un immeuble en prenant pour base le revenu ou, au contraire, la valeur vénale. S'il est des cas où la destination apparaît nettement, il est loin d'en être toujours ainsi. Les exemples qu'on trouve dans les rapports et discours qui ont précédé le vote de la loi sont choisis parmi les hypothèses qui ne soulèvent aucun doute, on a cité les châteaux, parcs, terrains consacrés à la chasse, terrains à bâtir ; il est clair qu'en général la destination de ces immeubles n'est pas de procurer un revenu, mais cette solution n'est cependant pas absolue.

Quoi qu'il en soit de ces explications, nous apercevons au fond l'arbitraire plus ou moins déguisé sous des formules décevantes et rien n'est plus néfaste surtout en matière d'impôts. Le critérium établi manque de précision et il faut s'attendre en pratique à des divergences de vues chez les agents du fisc, à des décisions contradictoires dans la jurisprudence des tribunaux ; il est même à craindre que l'autorité de la Cour de cassation ne parvienne pas à établir l'uniformité de jurisprudence, puisque, de l'aveu même des orateurs du gouvernement, tout se réduit en la matière à une question de fait que le juge du fond tranchera souverainement, à moins que la cour régulatrice n'use du pouvoir de révision très large qu'elle s'attribue en se réservant le droit de contrôler les appréciations des faits exprimés dans les jugements rendus sur les questions d'enregistrement.

Nous croyons que c'est à tort que le législateur a demandé au tarif progressif la compensation du déficit qu'entraîneraient pour le Trésor l'adoption du principe de la déduction du passif et le nouveau mode d'évaluation de la nue-propriété et de l'usufruit. Un relèvement des tarifs proportionnels aurait suffi, selon nous, à combler le déficit prévu à raison de l'admission du principe de la déduction. Le législateur n'eût pas ainsi, suivant l'expression de M. Jaurès, ouvert la porte à l'impôt progressif.

Nous n'avons pas à rappeler ici pourquoi nous ne sommes pas partisan de l'impôt progressif, l'ayant dit au cours de notre étude. Cependant nous croyons devoir citer l'appréciation d'un socialiste fameux, Proudhon, qui vient confirmer notre opinion. « Annuler la propriété dans les mains du propriétaire, disait-il, tel serait le but de l'impôt progressif; il y aurait plus de franchise à reprendre la propriété. Mais comment un gouvernement de liberté oserait-il avouer qu'au-delà de telle somme il est défendu de posséder, d'acquérir ou de réaliser des bénéfices, qu'entre la propriété et l'impôt, il y a contradiction? D'ailleurs, la supposition d'un impôt progressif ayant pour base soit le capital, soit le revenu est parfaitement absurde... L'impôt progressif, capable tout au plus d'alimenter le bavardage des philanthropes et de faire hurler la démagogie manque également de valeur scientifique et de sincérité... Aussi l'impôt progressif se résout, quoiqu'on fasse en une défense de produire, en une confiscation, à moins que ce ne soit pour le peuple une mystification. Ce serait

l'arbitraire sans limite et sans frein donné au pouvoir sur tout ce que le droit moderne a affranchi des atteintes du pouvoir, la liberté, le travail, l'industrie, l'invention, l'échange, la propriété, le crédit, l'épargne, si ce n'était la plus folle et la plus indigne des jongleries » (1).

La progression est en effet un acte d'arbitraire législatif; elle aura toujours pour effet de substituer dans la perception de l'impôt à une base fixe et durable, une base essentiellement variable et qui pourra se modifier à l'infini suivant la conception particulière de chacun.

Les droits excessifs, qui ont été établis par la loi du 25 février 1901, ne peuvent manquer de provoquer des dissimulations. Sans doute, la propriété foncière n'échappera pas à l'impôt, mais il n'en sera pas de même des valeurs mobilières, qui pourront s'y soustraire en passant à l'étranger pour y trouver des emplois aussi rémunérateurs qu'en France et peut-être créer des concurrences à l'industrie nationale.

Le législateur n'a point atteint le but qu'il se proposait en établissant l'impôt progressif; les grosses fortunes, en général mobilières, sont presque affranchies de l'impôt, car il leur est facile de placer leurs capitaux à l'étranger; les petites fortunes, obligées de rester en France, seront certainement les plus frappées.

Nous avons eu plusieurs fois l'occasion de constater que lorsqu'il s'agit de petites successions, échues à des collatéraux aux quatrième et cinquième degrés, les

(1) Proudhon, *Théorie de l'impôt*, page 204.

droits égalent presque les sommes qu'ils recueillent ; l'impôt étant exclusif, l'héritier le plus favorisé se trouve être le Trésor. Une loi du 30 mars 1902 est, du reste, venue apporter un tempérament à l'élévation de ces droits, en permettant, par dérogation à l'article 2 de la loi du 27 ventôse an IX, de percevoir les droits sur les sommes de franc en franc, lorsque les parts nettes n'excèdent pas 500 francs.

Mais, il faut ajouter — ce qui confirme les craintes que nous avons avouées à propos de l'adoption de la progression — que cette loi a également étendu le système de la progression de l'impôt aux parts nettes supérieures à un million. Il est vrai que cette addition à la loi de 1901 était réclamée par tous ceux qui veulent, à juste titre, un traitement égal pour les grosses comme pour les petites fortunes.

Nous pensons que c'est à bon droit que le législateur, une fois le principe de la déduction admis, a autorisé la distraction de toutes les dettes tant civiles que commerciales et nous devons approuver, malgré les quelques critiques que nous avons pu faire, les mesures qu'il a prises pour éviter la fraude.

Bien des dispositions de cette importante loi prêteront à des interprétations fantaisistes et il faudra de longues années avant que son texte échappe aux solutions administratives et soit définitivement fixé par la jurisprudence.

Nous n'avons pu donner les solutions définitives des questions qui se sont déjà présentées ni prévoir toutes celles qui se poseront par la suite, dans l'application

de la loi de 1901. L'expérience démontre d'ailleurs que les difficultés essentielles, qu'engendre l'exécution d'une loi nouvelle, ne sont pas résolues avant qu'il s'écoule un délai de dix ou quinze années depuis la promulgation de cette loi.

Mentionnons, en terminant, une opinion qui s'est fait jour depuis la loi du 25 février 1901, et qui soutient que, en conséquence de cette loi, dans toute succession, l'État est un héritier partiel, et même un héritier réservataire, ajoutant ainsi à la liste de ces héritiers, telle qu'elle nous est donnée par les articles 913, 914 et 915 du Code civil. La réserve de l'État, dit-on, consiste dans les droits de mutation par décès, aujourd'hui très élevés et qui, par leur taux même, ne constituent plus, comme autrefois, un véritable impôt, car il est impossible de les acquitter autrement qu'en les prélevant sur le capital; un droit de prélèvement de près de 20 0/0 atteint, depuis 1901, certaines successions; il y a là plus qu'un impôt, c'est une véritable part successorale; un héritier qui verse au Trésor 200.000 francs sur un million peut se considérer comme ayant un autre cohéritier, l'État. D'ailleurs, ajoute-t-on, l'État, comme tout héritier, participe au passif de la succession, le principe de la déduction des dettes étant admis depuis la loi de 1901.

Malgré l'apparence de logique sur laquelle semble reposer cette conception, il ne faut pas hésiter à la repousser comme inexacte. On peut admettre, sans doute, que l'État, qui recueille l'hérédité à défaut de successible préférable, vient à titre d'héritier, car il est à présu-

mer que, en l'absence de parents, le défunt a reporté ses affections sur la collectivité, dont il a, en définitive, profité pendant toute sa vie. Mais l'État ne se porte pas cohéritier, quand il prélève les droits de mutation par décès, quelle que soit leur élévation actuelle. C'est là une conception contraire aux principes fondamentaux de la science financière ; le droit de mutation ne constitue pas une part successorale, mais un impôt. Il n'y a pas lieu de s'arrêter à l'objection, consistant à dire qu'il n'est pas acquitté sur les revenus ; il y a bien d'autres impôts qui pèsent sur le capital ; les droits de vente, par exemple, qui forment une majoration évidente du prix que verse l'acquéreur pour réaliser son achat. Il ne faut donc pas hésiter à conclure que, même depuis la loi du 25 février 1901, les droits perçus par l'État constituent un impôt véritable et non une part successorale.

Vu : le Président de la Faculté,

LE FUR

Vu : le Doyen,
EDMOND VILLEY

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Université de Caen
E. ZEVORT

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	1
NON RÉTROACTIVITÉ DE LA LOI.	38

PREMIÈRE PARTIE

Généralités.

CHAPITRE I. — Liquidation et mode de paiement des droits.	43
§ I. — Nouveaux tarifs.	43
§ II. — Bureau compétent pour recevoir les déclara- tions et délais	63
§ III. — Règles spéciales aux successions de per- sonnes domiciliées en Corse, ou possédant des biens ayant une assiette déterminée dans ce département.	70
§ IV. — Détermination de l'actif héréditaire . .	73
CHAPITRE II. — Evaluation des biens, meubles et immeu- bles transmis par décès.	81
§ I. — Valeur de la propriété des biens meubles. .	81
§ II. — Mesures destinées à mieux assurer la per- ception de l'impôt	90
§ III. — Valeur de la propriété des biens immeu- bles	105
CHAPITRE III. — Nouveau mode d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété	115
CHAPITRE IV. — Expertise d'immeubles situés dans plu- sieurs arrondissements	137

DEUXIÈME PARTIE

Dédution du passif. Généralités.

CHAPITRE I. — Passif dont la déduction est admise. . . .	143
§ I. — Existence de la dette au jour du décès. . . .	146
§ II. — Nécessité d'un titre probant.	156
CHAPITRE II. — De la déduction des dettes civiles. . . .	166
CHAPITRE III. — De la déduction des dettes commer-	
ciales	173
CHAPITRE IV. — Justifications du passif	183
§ I. — Dettes résultant d'actes authentiques	183
§ II. — Dettes résultant d'actes sous seing privé. . .	186
§ III. — Production des livres de commerce	190
§ IV. — Attestation du créancier	198
§ V. — Justifications insuffisantes. Justifications	
ultérieures. Restitution.	204
Appendice à l'étude des règles admises pour la déduction	
des dettes. Législation comparée.	211
§ I. — Législation belge	211
§ II. — Législation hollandaise.	212
§ III. — Législation espagnole	214
§ IV. — Législation italienne	215
§ V. — Législation anglaise.	216
§ VI. — Législation de l'Alsace-Lorraine.	217
CHAPITRE V. — Dettes dont la déduction n'est pas	
admise	220
§ I. — Dettes échues depuis plus de trois mois . . .	221
§ II. — Dettes au profit des héritiers ou de person-	
nes interposées	223
§ III. — Dettes reconnues par testament.	229
§ IV. — Dettes hypothécaires, garanties par une	
inscription périmée depuis plus de trois mois. . .	230
§ V. — Dettes contractées à l'étranger	233
§ VI. — Dettes prescrites	238
Appendice à l'étude des règles refusant la déduction du	
passif. — Législation comparée	243

I. — Législation belge	243
II. — Législation italienne	244
CHAPITRE VI. — Du quantum de la déduction	245
§ I. — Communauté légale	247
§ II. — Conventions modifiant le régime de la communauté légale.	261
§ III. — Séparation de biens.	261
§ IV. — Régime dotal.	265
CONCLUSION.	268

